

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Daňové nedoplatky a jejich vymáhání v Moravskoslezském kraji
Tax Arrears and their Enforcement in the Moravian-Silesian Region

Student: Lucie Hrubá

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání bakalářské práce

Student:

Lucie Hrubá

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Daňové nedoplatky a jejich vymáhání v Moravskoslezském kraji
Tax Arrears and their Enforcement in the Moravian-Silesian Region

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní charakteristika správy daní
3. Problematika a specifika vymáhání daňových nedoplatků
4. Analýza stavu a problémy snižující efektivnost vymáhání daňových nedoplatků
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 7. 2017 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2017. 375 s. ISBN 978-80-7554-088-1.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Daňový řád 2017-2018 - Meritum*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 216 s. ISBN 978-80-7552-716-5.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici jsem samostatně přepracovala a doplnila.

V Ostravě dne 11. 5. 2018



.....
Lucie Hrubá

Obsah

1	Úvod	5
2	Základní charakteristika správy daní	6
2.1	Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	6
2.1.1	Správce daně	6
2.1.2	Daňové subjekty.....	8
2.1.3	Třetí osoby	8
2.1.4	Zástupce	8
2.2	Základní zásady správy daní	9
2.3	Lhůty	10
2.3.1	Počátek a konec běhu lhůty.....	11
2.3.2	Zachování, prodloužení a navrácení lhůty v předchozí stav.....	11
2.4	Doručování	12
2.4.1	Doručování fyzickým a právnickým osobám	12
2.4.2	Zvláštní způsoby doručení	13
2.5	Dokumentace.....	14
2.5.1	Protokol.....	14
2.5.2	Úřední záznam	14
2.5.3	Spis.....	15
2.6	Řízení a další postupy	15
2.6.1	Podání	15
2.6.2	Vyhledávací činnost.....	16
2.6.3	Místní šetření	16
2.6.4	Daňová kontrola.....	17
2.6.5	Zahájení řízení.....	17
2.6.6	Rozhodnutí	18
2.7	Opravné a dozorčí prostředky	18
3	Problematika a specifika vymáhání daňových nedoplatků.....	20
3.1	Fáze správy daní.....	20
3.2	Registrační řízení.....	20
3.3	Nálezací řízení.....	21
3.3.1	Vyměření daně	21
3.3.2	Doměření daně	22
3.3.3	Řádné daňové tvrzení.....	23

3.3.4	Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování	23
3.3.5	Opravné daňové přiznání a vyúčtování.....	24
3.3.6	Lhůta pro stanovení daně	24
3.4	Placení daní	25
3.5	Evidence daní	25
3.5.1	Nedoplatek a přeplatek.....	26
3.6	Vybírání daní.....	27
3.6.1	Způsoby placení daně	27
3.6.2	Den platby.....	28
3.6.3	Zajištění daní.....	28
3.7	Vymáhání daní	31
3.7.1	Daňová exekuce	32
4	Analýza stavu a problémy snižující efektivnost vymáhání daňových nedoplatků	42
4.1	Vývoj předepsané daňové povinnosti a inkasa	42
4.2	Vývoj daňových nedoplatků.....	46
4.3	Faktory ovlivňující vymáhání daňových nedoplatků	56
5	Závěr.....	58
	Seznam použité literatury.....	60
	Seznam zkratk	62
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Jednou z nejvýznamnějších zákonem stanovených plateb do státního rozpočtu je daň. Při významnosti daní jako příjmů státního rozpočtu je důležitá správa těchto daní. Cílem státu je prostřednictvím správce daně zajistit, aby daně byly zjištěny a stanoveny ve správné výši, a také, aby byly tyto daně řádně a včas zaplacený. Nicméně, na straně daňového subjektu mohou vznikat nejrůznější důvody, které jsou překážkou pro včasné zaplacení daně. Pokud nedojde k včasnému zaplacení daně, je úkolem správy daní zajistit jejich vymožení. Pro zajištění těchto cílů je správci daně svěřena prostřednictvím právních předpisů celá řada prostředků, které mohou být při správě daní použity. Stejně tak jsou daňovému subjektu garantována práva, která mohou být využita při správě daní.

Cílem bakalářské práce je nastínit strukturu a postup správy daní, způsoby vzniku daňových nedoplatků, možnosti správce daně při jejich zjišťování a vymáhání a analýza stavu daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji.

Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou, která se zabývá základní charakteristikou správy daní, vznikem daňových nedoplatků, jejich úhradou a vymáháním daňových nedoplatků a zajištěním, aby k jejich vzniku nedocházelo. Druhou částí je pak praktická část, která se věnuje stavu daňových nedoplatků a stavu jejich vymáhání v Moravskoslezském kraji.

První kapitola se zabývá především vysvětlení a přiblížení základních pojmů, mezi které patří vymezení správce daně a osob zúčastněných na správě daní, dále jsou zde charakterizovány základní zásady, které musí správce daně při správě daní dodržovat. Rovněž jsou v této kapitole definovány lhůty, které souvisí se správou daní, pravidla pro doručování, obsah vedené dokumentace a pravidla pro řízení, která mohou při správě daní probíhat.

Druhá kapitola se věnuje fázím správy daní, mezi něž patří registrační řízení, nalézací řízení a placení daní. Ve fázi placení daní se pak práce zaměřuje především na vymáhání daňových nedoplatků a na způsoby zajištění daně. Charakterizován je také průběh daňové exekuce.

Třetí kapitola je zaměřena na vývoj a stav daňové povinnosti, inkasa, daňových nedoplatků, vývoj vymáhání daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Moravskoslezském kraji od roku 2013 a faktorům ovlivňujícím vymáhání daňových nedoplatků.

Mezi metody použité v bakalářské práci patří analýza, deskripce a syntéza.

2 Základní charakteristika správy daní

Pod pojmem správa daní si můžeme představit postup, jehož cílem je zjištění a stanovení daní (nalézací řízení) a zabezpečení jejich úhrady (při placení daní). Tuto činnost provádí správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám, kterým při procesu správy daní vznikají práva a povinnosti (Kolektiv autorů, 2017).

2.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Subjekty správy daní se dělí na dvě úrovně, a to na správce daně a na osoby zúčastněné na správě daní, mezi které řadíme daňové subjekty a třetí osoby, popř. jejich zástupce. Dvě úrovně rozlišujeme, jelikož správce daně je vůči zúčastněným osobám v nadřazeném postavení. Všechny tyto osoby, tj. zúčastněné osoby či správce daně, se podílejí na plnění cíle správy daní, a to buď z pokynu správce daně, nebo ze zákona.

2.1.1 Správce daně

„Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“ (Běhounek, 2017, str. 307)

Pojem správce daně je definován § 10 DŘ. Mezi správní orgány můžeme zařadit finanční úřad, Odvolací finanční ředitelství, specializovaný finanční úřad, nebo také těmto úřadům nadřazené Ministerstvo financí. Dále to pak mohou být například soudy, úřady práce a jiné obecní úřady, celní správa a další, jestliže jim to věcně přísluší.

Pravomoci správce daně jsou vymezeny § 11 DŘ a zahrnují mimo jiné:

- pravomoc vést daňová a jiná řízení,
- pravomoc provádět vyhledávací činnost,
- pravomoc kontrolovat plnění povinností ze strany zúčastněných osob,
- a další pravomoci.

a) Úřední osoby

Definice úředních osob je obsahem § 12 DŘ. Správce daně prostřednictvím úředních osob provádí svou pravomoc. Úřední osoby jsou pracovníci, kteří se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně. Úřední osoby jsou také zákonem nebo na základě zákona oprávněné k výkonu těchto pravomocí. Oprávnění k daným úkonům úřední osoby je prokazováno prostřednictvím služebního průkazu, anebo jiným způsobem. Zúčastněná osoba má právo na informaci, která úřední osoba je v dané věci kompetentní, a správce daně má povinnost na

požádání tuto informaci sdělit. Zúčastněná osoba je oprávněna požádat úřední osobu o informaci o jméně, služebním označení úřední osoby a organizačním útvaru, ve kterém je zařazena.

b) Místní příslušnost správce daně

Pravidla pro stanovení místní příslušnosti jsou stanovena § 13 DŘ. Místní příslušnost u **fyzických osob** je vázána na jejich místo pobytu, což je u občanů České republiky adresa trvalého bydliště. U cizinců se řídí místní příslušnost adresou místa pobytu, kterou nahlásili. Pokud se místo pobytu nedá určit, pak se za takové místo považuje adresa na území ČR, kde se osoba zdržuje nejvíce.

U **právnických osob** je pak místní příslušnost správce daně určena podle sídla firmy. Za sídlo firmy je považována adresa uvedena v obchodním rejstříku nebo jiném veřejném rejstříku. Pokud se právnická osoba do veřejného rejstříku nezapisuje, je místní příslušnost určena podle místa, kde skutečně sídlí.

Pokud se jedná o **nemovité věci**, které jsou předmětem daně z nemovitých věcí, místní příslušnost se určuje podle obvodu, ve kterém se daná nemovitá věc nachází.

Prostřednictvím § 14 DŘ je upravena situace, kdy projednávaná věc místně přísluší několika správcům daně. Řízení povede ten správce daně, který zahájil řízení jako první. Ostatní pak své řízení ukončí, nebo vůbec nezahájí. Zákon rovněž dává správcům daně možnost dohody.

Při správě daní může dojít také ke **změně místní příslušnosti**. Postup při této změně je upraven § 16 DŘ. Jestliže nastane zmíněná situace, je správce daně povinen bez zbytečných odkladů předat veškeré spisy a podklady novému správci daně. Dále pak musí tuto změnu bez zbytečného odkladu oznámit daňovému subjektu.

c) Dožádání, delegace a atrakce

Správce daně je oprávněn využít institut dožádání, delegace nebo atrakce. Tyto instituty jsou upraveny § 17 až 19 DŘ.

Pokud by pro daného místně příslušného správce daně bylo provedení úkonů náročné, nemohl by je provést vůbec, nebo by jeho plněním vznikly neadekvátní náklady, může **dožádat** dalšího správce daně stejného nebo nižšího stupně, aby tento úkon či dílčí řízení provedl.

K **delegaci** místní příslušnosti na jiného správce daně může dojít buď z vůle nejbližšího nadřízeného správce daně, nebo na základě žádosti daňového subjektu. Důvodem pro delegaci může být nutnost mimořádných odborných znalostí, nebo účelnost delegace v dané situaci. O delegaci rozhoduje nadřízený správce daně a proti rozhodnutí nelze využít žádný opravný prostředek.

Jestliže při správě daně nastane situace, kdy jsou zapotřebí mimořádné znalosti či pokud by rozhodnutí mohlo mít podstatný vliv na ostatní řízení, anebo je potřeba učinit kroky proti nečinnosti správce daně, může dojít k využití institutu **atrakce**, kdy nadřízený správce daně převezme daný případ místo jeho podřízeného.

2.1.2 Daňové subjekty

Problematika osob zúčastněných na správě daní je upravena v druhém dílu druhé části DŘ. Fyzická či právnická osoba se stává daňovým subjektem, jestliže ji tak označí zákon. Daňovým subjektem je i osoba, jež je zákonem označena za plátce daně nebo poplatníka.

„Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je daní podroben.“ (Vančurová, 2016, str. 14)

„Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“ (Vančurová, 2016, str. 15)

Kromě výše jmenovaných osob mají stejná práva a povinnosti například také insolvenční správci a osoby spravující pozůstalost (Kolektiv autorů, 2017).

2.1.3 Třetí osoby

Kromě daňového subjektu a správce daně se správy daní mohou účastnit také jiné osoby, jež mají práva a povinnosti při správě daní, nebo se jich správa daní dotýká a nejsou označovány za daňový subjekt. V souladu s § 22 DŘ jsou tito účastníci označováni jako třetí osoby. Jako příklad třetích osob můžeme uvést tlumočníky, svědky, odborné konzultanty, znalce, ručitele a další.

2.1.4 Zástupce

Dále se správy daní mohou účastnit zástupci zúčastněných osob, v případě že tyto osoby nechtějí jednat samostatně. Výčet zástupců je uveden v § 25 DŘ, jako příklad lze uvést zákonného zástupce nebo opatrovníka, společného zástupce, zmocněnce nebo společného zmocněnce.

Dle § 26 DŘ může ustanovit zástupce i správce daně. Tento zástupce může být určen pouze z důvodů stanovených zákonem. K ustanovení zástupce správcem daně může dojít např., pokud je předložen lékařský posudek o tom, že osoba trpí duševní poruchou, a není tak způsobilá samostatně jednat, nebo jestliže není plně procesně způsobilá, či pokud neznáme její místo pobytu nebo sídla. Rozhodnutí o zástupci lze vydat jen se souhlasem potenciálního zástupce.

Podle § 27 DŘ si může zúčastněná osoba vybrat zmocněnce, který jejím jménem jedná. Toto zmocnění musí být uplatněno u příslušného správce daně. Dle § 28 DŘ je zmocnitel povinen stanovit přesný rozsah zmocnění. Ze zmocnění musí jednoznačně vyplývat, k jakým úkonům se daná plná moc vztahuje.

V § 25 DŘ je stanoveno, že přes to, že zúčastněná osoba má svého zástupce, nebrání to tomu, aby správce daně jednal se zastoupenou osobou přímo, pokud je to nutné, nebo pokud ho k tomu vyzve.

2.2 Základní zásady správy daní

Zásada zákonnosti je upravena § 5 odst. 1 DŘ. Jedná se o jednu z nejdůležitějších zásad. Podle této zásady se správce daně musí vždy řídit zákony a ostatními právními předpisy.

Zásada zákazu zneužití pravomoci je upravena v § 5 odst. 2 DŘ, a to následovně: „správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena“ (Běhounek, 2017, str. 307)

Zásada přiměřenosti (§ 5 odst. 3 DŘ) je stejně jako zásada zákazu zneužití pravomoci upravena v daňovém řádu. Tato zásada stanovuje, že správce daně používá při své práci pouze prostředky, jež subjekty co nejméně zatěžují, ale stále umožňují dosažení cíle správy daní.

Zásada procesní rovnosti (§ 6, odst. 1 DŘ) říká, že všechny osoby, které se účastní správy daní, mají stejná práva a povinnosti. Podle této zásady by správce daně neměl odlišovat daňové subjekty dle formy podnikání nebo dle jejich majetkových poměrů.

Zásada součinnosti (§ 6, odst. 2 DŘ) určuje, že všichni zúčastnění na správě daní musí spolupracovat.

Zásada poučovací (§ 6, odst. 3 DŘ) stanovuje povinnost správce daně umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatnit jejich práva a podat přiměřené informace o jejich právech a povinnostech, jestliže je to nutné nebo pokud to stanoví zákon.

Zásada slušnosti a vstřícnosti (§ 6, odst. 4 DŘ) zadává povinnost správci daně a úředním osobám chovat se při styku s osobami zúčastněnými na správě daní zdvořile, ať se jedná o písemný nebo osobní kontakt, a v rámci jejich možností těmto osobám vyjít vstříc.

Zásada hospodárnosti a rychlosti řízení (§ 7 DŘ) udává, že správce daně by měl jednat co nejrychleji a tak, aby nevznikaly nikomu zbytečně velké náklady. Této hospodárnosti se dá dosáhnout např. konáním úkonů společně pro odlišné řízení. Ovšem při takovém postupu nesmí vznikat žádné nesrovnalosti.

Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 DŘ) říká, že správce daně musí posoudit každý důkaz odděleně od ostatních, ale i ve vzájemných souvislostech. Správce daně musí vzít v potaz veškeré předložené důkazy, kterým posléze dle svého nejlepšího vědomí určí váhu, popřípadě vyřadí nerelevantní důkazy. Hodnocení důkazů musí být vždy obsaženo v úředním záznamu či v jiné písemnosti, jež je součástí spisu, aby se zabránilo správci daně zneužívat své pravomoci a proces byl spravedlivý.

Zásada legitimního očekávání je v daňovém řádu obsažena z důvodu, aby se stejné nebo podobné případy nehodnotily velmi rozdílně. Správce daně díky této zásadě musí předložit relevantní důkazy, aby odůvodnil správnost svého rozhodnutí.

*„Cílem správy daní je správně stanovit a vybrat daň, na čemž je i postavena **zásada materiální pravdy**. Její podstatou je, aby skutkový stav byl zjištěn takovým způsobem a v takovém rozsahu, aby o něm nebyly důvodné pochyby. Tato zásada úzce souvisí se zákazem obcházení zákona a zákazem zneužití práva.“* (Maiová, 2016, str. 12)

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti (§ 9, odst. 1 a 2 DŘ) zakazuje úředním a zúčastněným osobám na správě daní zveřejňovat jakékoliv informace, které zjistí při správě daní. Jedním z důvodů, proč je tato zásada obsažena v daňovém řádu, je zamezení zneužití informací neoprávněnými osobami.

Zásada oficiality, vyhledávání a shromažďování údajů (§ 9, odst. 3 DŘ) říká, že správce daně je povinen zjistit, zda nevznikají nebo neprobíhají povinnosti zúčastněných osob. Má za úkol zabezpečit a dohlížet na plnění těchto povinností. Dále tato zásada určuje právo správce daně shromažďovat osobní údaje, které považuje za nezbytné pro splnění cíle správy daní.

2.3 Lhůty

Pokud je třeba pro provedení určitého úkonu při správě daní lhůta a současně ji nestanoví zákon, stanoví tuto lhůtu správce daně. Správce daně určuje většinou dobu delší než je osm dní,

ovšem ve výjimečných situacích může být tato lhůta kratší. Stanovená lhůta musí být vždy uvedena v poučení tohoto rozhodnutí. V rozhodnutí musí být také vždy uvedeny právní důsledky, které plynou z nedodržení lhůty danou osobou. Pokud je lhůta kratší než osm dnů, musí být uvedeny důvody této zkrácené lhůty.

2.3.1 Počátek a konec běhu lhůty

Základní pravidlo pro počítání lhůt je stanoveno § 33 DŘ. Lhůta začíná běžet vždy den po dni, kdy se udála skutečnost, na jejíchž základě je stanoven počátek běhu této lhůty. Výjimkou jsou však lhůty kratší než jeden den, ty začínají běžet s okamžikem, kdy se udála daná skutečnost, která vedla k začátku běhu lhůty. Lhůta pak končí v případě týdenních a delších termínů dnem, jenž má stejné číslo nebo název jako den, kdy termín započal. Pokud by konec termínu připadl na svátek nebo na víkend, pak by tato doba uplynula až nejbližší následující pracovní den, výjimkou jsou však lhůty kratší jednoho dne.

2.3.2 Zachování, prodloužení a navrácení lhůty v předchozí stav

Kdy je lhůta **zachována** (splněna) je vymezeno v § 35 DŘ. Lhůta je např. zachována, jestliže je daný úkon vykonán u místně a věcně příslušného správce daně, pokud je odevzdána datová zpráva prostřednictvím datové schránky nebo jiným způsobem na technické zařízení správce daně. Tyto úkony musí být učiněny nejpozději v poslední den stanovené lhůty. V případě lhůt kratších jednoho dne je tento termín dodržen, jestliže je daný úkon vykonán před uplynutím lhůty. Lhůta je zachována i v případě, že je úkon učiněn u jiného věcně příslušného správce daně nebo pokud je vykonán u jeho nadřízeného správce daně. Jestliže nastanou pochybnosti o tom, zda byla daná lhůta splněna či nikoliv, je považována za zachovanou, a to až do doby, kdy je prokázán opak.

Zákon umožňuje lhůty **prodloužit** dle § 36 DŘ. Ze závažných důvodů lze lhůtu stanovenou správcem daně či zákonem prodloužit, a to, pokud je tato žádost podána ještě před uběhnutím daného termínu. Správce daně je pak povinen takové první žádosti vyhovět a lhůtu prodloužit minimálně o stejnou dobu, jaká zbývá do uplynutí dané lhůty, není-li žádáno o kratší lhůtu. Toto neplatí, jde-li o lhůtu stanovenou zákonem. Žádost o prodloužení se považuje za schválenou nejen, pokud je vydáno rozhodnutí správce daně, ale i tehdy, jestliže se správce daně nevyjádří do třiceti dnů od obdržení žádosti, popř. pokud nedojde k vyjádření správce daně do doby, o níž má být lhůta prodloužena. Pokud oznámení o vyhovění žádosti přijde až po uplynutí lhůty, tato doba se prodlužuje o počet dní zbývajících do uběhnutí v době podání žádosti.

Pokud nastane situace, kdy lhůta již uplynula, a tím pádem ji nelze již prodloužit, může zúčastněná osoba při udání závažných důvodů požádat správce daně o takzvané **navrácení lhůty v předešlý stav**. O navrácení lhůty lze požádat do patnácti dnů ode dne, kdy pominuly okolnosti, které zabránily splnění lhůty. Zároveň musí být žádost podána nejpozději do jednoho roku od proměškání termínu. Lhůtu nelze navrátit, pokud se jedná o lhůtu pro placení daně, pro stanovení daně nebo pro termín podání řádného nebo dodatečného daňového přiznání.

2.4 Doručování

Správce daně může doručit písemnosti v souladu s § 39 DŘ primárně elektronicky nebo při ústním jednání či jiném úkonu. Dále lze písemnosti doručit prostřednictvím poštovních služeb, pověřenou úřední osobou, či jiným zákonem pověřeným orgánem.

Do vlastních rukou se písemnosti doručují tehdy, jestliže to stanoví zákon, správce daně, nebo pokud dnem doručení začíná běžet lhůta stanovená zákonem či správcem daně.

Pokud nastane situace, kdy má adresát zástupce, doručí správce daně tuto písemnost tomuto zástupci. Jen v případě, že je potřeba, aby zastoupená osoba provedla úkon sama, zasílá se dokument jak zástupci, tak i dané osobě. V tomto případě pak lhůta začíná běžet dnem pozdějšího data doručení (§ 41 DŘ).

V případě, že příjemce má otevřenou datovou schránku, je mu podle § 42 DŘ, písemnost doručena jejím prostřednictvím.

2.4.1 Doručování fyzickým a právnickým osobám

Pravidla pro doručování fyzickým osobám jsou stanovena § 44 DŘ, pro právnické osoby pak § 45 DŘ.

V případě **fyzických osob** se písemnost doručuje zpravidla do místa pobytu adresáta na adresu, na kterou mají být takovéto písemnosti doručovány podle evidence obyvatel, nebo na místo bydliště v zahraničí. Fyzická osoba může požádat správce daně, aby danou písemnost zaslal na jinou adresu, ta se však musí nacházet na území České republiky. Pro písemnosti související s podnikáním se použijí pravidla pro doručování právnickým osobám. Pokud není fyzická osoba zapsána ve veřejném rejstříku, písemnosti jsou jí doručovány na adresu, kterou uvedla jako místo svého pobytu.

Písemnost, která je určena do vlastních rukou adresáta, se doručuje přímo adresátovi. Není-li adresát zastižen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si vyzvedl tuto písemnost do deseti dnů. Písemnosti, které nejsou určeny do vlastních rukou

a současně se vyžaduje potvrzení o převzetí, se doručují adresátovi, popř. jiné vhodné fyzické osobě, souhlasí-li tato osoba s předáním této písemnosti. Není-li vyžadováno doručení do vlastních rukou a zároveň se nevyžaduje potvrzení o převzetí, doručuje se písemnost vložení do domovní schránky či jiným vhodný způsobem.

Co se týče **právnických osob**, jsou jim písemnosti doručovány na adresu jejich sídla. Jedná-li se o zahraniční osobu, zasílá se písemnost na pobočku, která je zřízena v České republice, pokud se jí tato písemnost týká. Stejně jako u fyzických osob, tak i u právnických osob lze požádat správce daně o zaslání dokumentů na jinou adresu nacházející se na území České republiky.

U právnických osob se písemnost doručuje osobě, která je oprávněna jednat jménem dané společnosti. Písemnost, která není určena do vlastních rukou, lze doručit libovolnému zaměstnanci právnické osoby, pokud zaručí předání této písemnosti. Jestliže na místě není zastižena žádná osoba, která je oprávněna písemnost převzít, písemnost se ukládá ve lhůtě deseti dnů. Písemnost, která nebyla vyzvednuta, může být doručena na adresu fyzické osoby, která je oprávněna jednat jménem společnosti.

Není-li písemnost vyzvednuta ve lhůtě deseti dnů (bez ohledu na to, zda je adresátem fyzická či právnická osoba), považuje se v souladu s § 47 DŘ za doručenou, a to i tehdy, pokud se adresát nedozvěděl o existenci této písemnosti. Písemnost se považuje za doručenou i v případě, že adresát odmítne převzetí.

2.4.2 Zvláštní způsoby doručení

Kromě běžných způsobů doručení může správce daně za podmínek stanovených § 49 a § 50 DŘ využít také zvláštních způsobů doručení, mezi něž patří doručení veřejnou vyhláškou a doručení hromadným předpisným seznamem.

Doručení veřejnou vyhláškou se provádí v případě, že správci daně není známo místo pobytu nebo sídlo adresáta a ten nemá svého zástupce, nebo jestliže nastane situace, kdy se v řízení musí poslat písemnost velkému množství osob. Tato vyhláška pak musí být vyvěšena minimálně 15 dnů na úřední desce daného správce daně a je potřeba zajistit, aby byla přístupna také v elektronické podobě. Ve veřejné vyhlášce se mimo jiné nachází popis čísla písemnosti, místo a čas, kdy má adresát možnost danou písemnost vyzvednout. Za doručenou je pak považována písemnost tehdy, pokud si ji adresát vyzvedne, nebo i v případě, pokud si ji ani po uplynutí lhůty 15 dnů od zveřejnění vyhlášky nevyzvedne.

Doručení hromadným předpisným seznamem může použít správce daně v případě, že se v jeho místě působnosti vyskytne situace, kdy je stejná daň vyměřena velkému množství daňových subjektů (například u daně z nemovitých věcí). Tento seznam musí být přístupný k nahlédnutí minimálně po dobu 30 dnů. Po uplynutí této doby je hromadný předpisný seznam považován za doručený. Byť je to hromadný předpisný seznam, nemusí se subjekty obávat, že by se k informacím o jejich daňové povinnosti dozvěděly i ostatní subjekty z tohoto seznamu. Správce daně umožňuje nahlédnutí do údajů, které se týkají stanovené daně dané osoby. Ostatní údaje nejsou dané osobě zpřístupněny.

2.5 Dokumentace

Je soubor spisů a dokumentů, které je správce daně povinen vyhotovit. Dokumentace je v daňovém řádu upravena § 60 až § 69 a DŘ. Účelem dokumentace je zajištění přehledného řízení nejen pro správce daně, ale i pro daný subjekt a další zúčastněné osoby.

2.5.1 Protokol

V případě ústního jednání či podání musí správce daně vyhotovit takzvaný protokol dle § 60 DŘ. Zákon stanovuje povinné součásti protokolu. Ten pak musí vždy obsahovat především označení úřední osoby, správce daně a osob, které se daného jednání zúčastnily, dále pak místo a čas zahájení a ukončení jednání, poté předmět jednání, nesmí chybět ani vylíčení jednání včetně poučení, která byla poskytnuta, a nakonec vyjádření osob, které byly poučeny. Protokol rovněž obsahuje návrhy a výhrady zúčastněných osob proti protokolu a vyjádření správce daně ke všem těmto výhradám a návrhům a rozhodnutí vyhlášená při daném jednání. Kromě povinných náležitostí může příloha protokolu obsahovat zvukový nebo obrazový záznam daného jednání. Takový záznam lze však pořídit pouze tehdy, jsou-li předem zúčastněné osoby o pořízení tohoto záznamu informovány.

Než dojde k podepsání protokolu, musí nejdříve dojít k jeho hlasitému přečtení, a pokud nastane situace, kdy dojde ke změnám či opravě, musí být o tom proveden řádný záznam. Změny však musí být vždy přehledné, přeškrtnutý text musí vždy zůstat stále čitelný. V případě že dojde k odepření podpisu, musí být důvody vedoucí k tomuto odepření v protokolu zaznamenány. I v případě odepření podpisu může stále být protokol použit jako důkazní prostředek. Zúčastněné osoby však o této skutečnosti musí být předem informovány.

2.5.2 Úřední záznam

Úřední záznam (§ 63 DŘ) se sepisuje v případě, že správce daně zjistí z oznámení, poznámek, telefonického hovoru, ústního sdělení či z jiných spisových materiálů důležité

úkony správy daní, které nejsou obsaženy v protokolu. Tento záznam může být vyhotoven v písemné i elektronické podobě.

2.5.3 Spis

Dle § 64 DŘ vede správce daně každému daňovému subjektu spis, kde jsou shromažďovány veškeré písemnosti (listinné, ale i datové) týkající se práv a povinností daného subjektu, zvukové a obrazové záznamy. Mezi písemnosti se řadí například protokol, vyhotovená rozhodnutí, podání a úřední zápis.

Každý spis se pak člení na části. Spis obsahuje části, které obsahují údaje o jednotlivých daňových řízeních, část o vymáhání daní, část, v níž jsou popsány povinnosti při správě daní v daném řízení, a také část o pořádkových pokutách. Specifickou částí je pak vyhledávací část spisu. V této části jsou dle § 65 DŘ založeny písemnosti, které by zmařily cíl správy daní, pokud by byly zveřejněny, písemnosti, které slouží jako pomůcky pro stanovení daně a jejich zveřejnění by ohrozilo zájmy jiných daňových subjektů, či písemnosti sloužící výhradně pro správce daně. Každá tato část pak musí obsahovat seznam veškerých založených písemností. Tyto písemnosti jsou pak vždy vedeny pod jednotnou spisovou značkou, řadí se chronologicky a jsou označeny pořadovým číslem.

Daňový subjekt, popř. jeho zástupce, má právo na nahlédnutí do spisu dle § 66 DŘ. Takto nelze nahlédnout do vyhledávací části spisu. Z vyhledávací části spisu může být nahlédnuto pouze do soupisu písemností, které jsou obsahem vyhledávací části spisu. Z tohoto soupisu však nesmí být patrný obsah těchto písemností. Kromě nahlédnutí si může subjekt nechat v souladu s § 67 DŘ vyhotovit také kopii jednotlivých částí, doslovné opisy či potvrzení o skutečnostech. O nahlížení a opisu je správce daně vždy povinen vyhotovit protokol nebo úřední záznam.

2.6 Řízení a další postupy

Šestá hlava druhé části daňového řádu se zabývá obecnými ustanoveními o řízení a dalšími postupy.

2.6.1 Podání

Podáním je dle § 70 a § 71 DŘ akt, jenž provádí vůči správci daně osoba zúčastněná na správě daní. Bez ohledu na pojmenování podání je vždy posuzováno podle jeho skutečného obsahu. Z podání musí jednoznačně vyplývat, kdo jej podává, k čemu se vztahuje a co daná osoba navrhuje. Podání lze provést několika způsoby – datovou zprávou, písemně nebo ústně do protokolu. Podání je platné jen tehdy, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky. U písemného a ústního podání má podatel povinnost podepsat toto podání. U podání

prostřednictvím datové schránky je stanovena podmínka ověření identity podatele prostřednictvím přihlášení do jeho datové schránky nebo jiným způsobem, jenž právní předpis považuje za stejně účinný jako vlastnoruční podpis.

Jestliže nastane situace, kdy správce daně nalezne v podání vady, kvůli kterým se stává podání nezpůsobilé k projednání, nebo kvůli nimž předpokládané účinky podání nemohou vzniknout, je správce daně povinen dle § 74 DŘ na tyto vady podávajícího upozornit a oznámit mu, jaké následky bude mít jejich neodstranění. Podávající pak musí podle pokynů a v dané lhůtě označené chyby odstranit. Pokud jsou vady v termínu opraveny, dívá se na podání jako by bylo podáno řádně a včas. Pokud nedojde k včasnému odstranění vad, vzniká správci daně povinnost vyhotovit úřední záznam a vyrozumět podatele o skutečnosti, že podání se stává neúčinným. Vyrozumění není pro správce daně povinné v případě, že podatel neučinil žádné kroky k nápravě vad.

2.6.2 Vyhledávací činnost

Před zahájením i v průběhu řízení je správce daně oprávněn provádět v souladu s § 78 DŘ vyhledávací činnost. Rámec vyhledávací činnosti tvoří dle § 78 DŘ například ověření, zda daňový subjekt vede všechny potřebné evidence a zda splnil veškeré své registrační povinnosti, vyhledávání údajů potřebných k odpovídajícímu zjištění, stanovení a placení daně, opatření nezbytných vysvětlení a v neposlední řadě také zahrnuje provádění místního šetření. Správce daně může provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti daňového subjektu.

2.6.3 Místní šetření

Místní šetření je dle § 80 DŘ postup správce daně, jehož součástí je vyhledávání důkazů a vykonávání prohlídky u daňového subjektu a zúčastněných osob. Kromě těchto osob má správce daně právo k šetření přizvat také jiné osoby, jejichž přítomnost je vzhledem k okolnostem potřebná. Mezi přizvanými osobami může být například přepravce, který přepraví zajištěné věci nebo třeba zámečník, pokud je nutné otevřít uzamčené prostory (to však lze pouze se souhlasem daňového subjektu).

Samotné místní šetření probíhá přímo u daného subjektu či zúčastněné osoby, popř. na jiném vhodném místě. Při šetření má úřední osoba například právo vstoupit na pozemek, do provozoven, místností, může prohlédnout dopravní prostředky, sklady, musí jí být také zpřístupněny účetní záznamy a další informace, které jsou pro správu daní nezbytné, a to v době, která je adekvátní dané situaci. Pokud je to nezbytné, platí tato práva i v případě, že prostory slouží pro podnikatelskou činnost i pro bydlení.

V rámci místního šetření musí daňový subjekt a ostatní přítomné osoby spolupracovat se správcem daní a poskytnout mu veškeré adekvátní prostředky. Jako příklad této součinnosti lze uvést například poskytnutí dokladů, vzorků a dalších potřebných věcí. Správce daně může v souladu s § 83 DŘ zajistit věc, která by mohla sloužit jako důkazní prostředek, panuje-li obava, že její pozdější použití nebude možné.

Podle charakteru šetření je dle § 80 DŘ správce daně povinen o vývoji zkoumání sepsat úřední záznam nebo protokol, jehož součástí může být zvukový nebo obrazový záznam týkající se průběhu úkonů. Aby přiložené záznamy mohly být brány v budoucnosti v úvahu, musí být o nich zúčastněné osoby předem informovány.

2.6.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola (§ 85 DŘ) slouží k přezkoumání povinností daňového subjektu ve spojení se správou daní. Předmětem kontroly mohou být mimo jiné například příjmy a výdaje, základ daně, daňová povinnost a další. Kontrola probíhá u kontrolované osoby, nebo v místě nejvhodnějším v dané situaci.

Daňová kontrola je dle § 87 DŘ považována za započatou v okamžiku, kdy správce daně provede první úkon směrem k daňovému subjektu. Zároveň s tímto úkonem vymezí správce daně předmět a rozsah kontroly, který ovšem může být v průběhu přezkoumávání rozšířen, nebo zúžen, a to stejným postupem, jakým se kontrola zahajuje.

Práva a povinností daňového subjektu jsou upraveny § 86 DŘ a zahrnují například právo účastnit se jednání s jeho zaměstnanci či jinými osobami, jež uskutečňují jeho činnost, dále může během kontroly předkládat důkazní prostředky, nebo může také dementovat nejasnosti správce daně. Na druhou stranu má daňový subjekt také povinnosti, mezi které patří například povinnost umožnit správci daně zahájit kontrolu, musí zabezpečit adekvátní místo a podmínky k uskutečnění daňové kontroly, poskytnout potřebné informace o chodu a organizaci společnosti, v neposlední řadě je povinen předložit podklady dokazující jeho tvrzení.

Správce daně je dle § 88 DŘ povinen sepsat zprávu o zahájení, ukončení a průběhu daňové kontroly, jejíž součástí je výsledek kontroly (včetně posouzení zjištěných důkazů) a odkazy na vyhotovené úřední záznamy či protokoly.

2.6.5 Zahájení řízení

Řízení je dle § 91 DŘ považováno za zahájené okamžikem, kdy správce daně vykonal první úkon v dané věci směrem k osobě zúčastněné na správě daní, nebo momentem, kdy

správce daně obdržel od zúčastněné osoby první podání v dané věci. Řízení může být zahájeno také z moci úřední, a to v případě, že se správce daně dozví skutečnosti, na jejichž základě vzniká daňovému subjektu povinnost předložit podání zahajující řízení, které tento daňový subjekt neučinil.

2.6.6 Rozhodnutí

Prostřednictvím rozhodnutí (§ 101 DŘ) správce daně ukládá nové nebo prohlašuje stávající práva a povinnosti vymezené zákonem. Rozhodnutí je považováno za vydané v momentě, kdy byly započaty první úkony vedoucí k jeho doručení, nebo ve chvíli, kdy ho úřední osoba podepsala v případě, že se dané rozhodnutí nedoručuje.

Správce daně je povinen doručit rozhodnutí všem jeho příjemcům. Za příjemce je v této situaci označován ten, jemuž jsou přiznávána nebo ukládána zákonem určena práva a povinnosti. Rozhodnutí se stává účinným vůči příjemci v momentě jeho doručení, nebo ve chvíli, kdy byl jinak příjemce prokazatelně seznámen s jeho obsahem.

Vykonat lze účinné rozhodnutí v případě, že se proti němu již nedá odvolat, nebo pokud dané odvolání nepůsobí odkladně, nebo jestliže již uběhla stanovená lhůta k uskutečnění.

2.7 Opravné a dozorčí prostředky

Daňový subjekt je oprávněn požadovat přezkum rozhodnutí správce daně. Daňový subjekt může dle § 108 DŘ využít řádného (rozklad, odvolání) nebo mimořádného opravného prostředku (návrh na obnovu řízení) či pomoci dozorčího prostředku (nařízení přezkoumání rozhodnutí, nařízení obnovy řízení).

Odvolání (§ 109 DŘ) se používá při nesouhlasu s rozhodnutím, které vydal správce daně, jestliže zákon neurčí jinak. Odvolání se podává u toho správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Za nepřijatelné se považuje odvolání předložené jen kvůli nesouhlasu s odůvodněním rozhodnutí. Lhůta, ve které lze odvolání podat správci daně, jenž rozhodnutí vydal, je stanovena na 30 dnů, a to ode dne, kdy bylo dané rozhodnutí doručeno.

Náležitosti odvolání jsou stanoveny § 112 DŘ. Mezi tyto náležitosti můžeme zařadit např. označení správce daně a odvolatele, jednoznačnou identifikaci rozhodnutí (číslo jednací, číslo platebního výměru a jiné) proti němuž odvolání směřuje, uvedení důkazních prostředků či návrh na změnu rozhodnutí.

K **obnovení řízení**, které již bylo pravomocně ukončeno rozhodnutím správce daně, může dle § 117 DŘ dojít v případě, že:

- se objeví nové skutečnosti nebo důkazy, jež nebylo možné, bez zavinění některé ze stran uplatnit a v případě jejich uplatnění by výrok mohl být jiný;
- některý z použitých dokladů, posudků či výpovědí byly padělané, pozměněné nebo nepravdivé;
- rozhodnutí bylo vydáno na základě předběžného posouzení dané otázky a veřejný orgán, který byl tímto posouzením pověřen, nakonec rozhodne odlišně, a kdyby bylo známo dříve mělo by významný vliv na dané rozhodnutí;
- k rozhodnutí došlo pomocí trestného činu,

a to na návrh osoby, která rozhodnutí přijímá, nebo z moci úřední. Na druhou stranu obnovení řízení nemůže nastat v případě, kdy stále lze podat dodatečné vyúčtování či dodatečné přiznání. Navrhovatel může podat žádost o obnovu řízení do 6 měsíců ode dne, kdy se dozvěděl o skutečnostech, které mohou být důvodem obnovy řízení.

Přezkoumání rozhodnutí může nastat v případě, jestliže správce daně dojde k názoru, že dané rozhodnutí bylo vyhotoveno v nesouladu s právními předpisy a tento rozpor mohl mít vliv na dané rozhodnutí. Podmět k přezkoumání může podat správce daně nebo jakákoliv jiná osoba zúčastněná na správě daně. Přezkoumání lze nařídit pouze tehdy, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

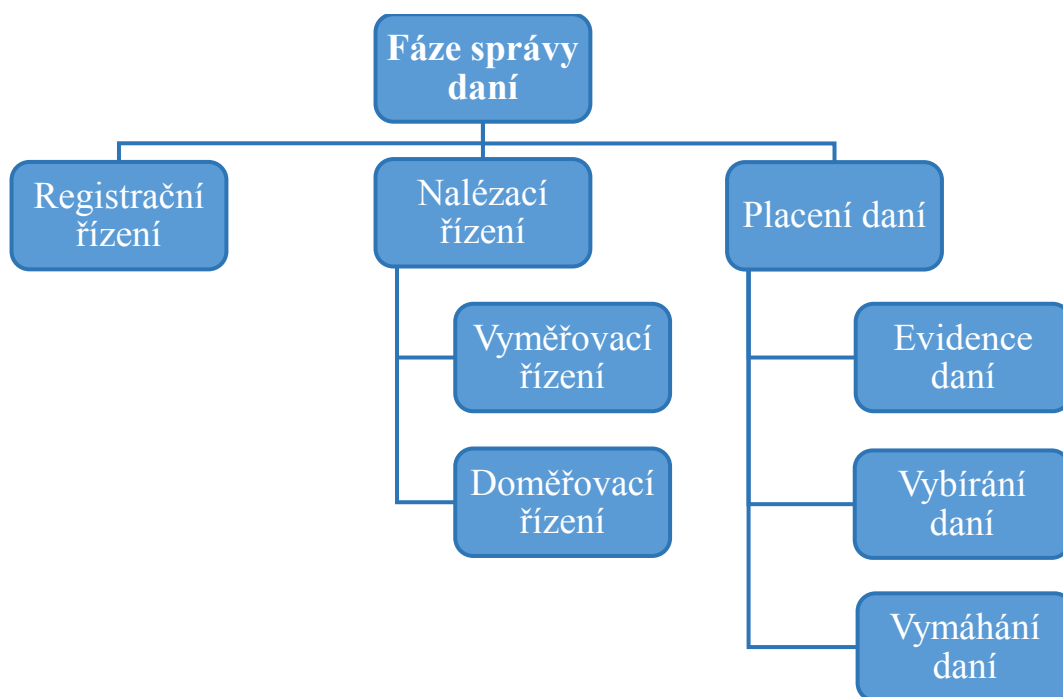
3 Problematika a specifika vymáhání daňových nedoplatků

Následující kapitola charakterizuje jednotlivé fáze správy daní s důrazem na placení a vymáhání daní.

3.1 Fáze správy daní

Správa daní se dělí z časového hlediska na tři základní fáze, a to na registrační řízení, nalézací řízení a na placení daní. Tyto fáze se pak dále dělí na jednotlivé části. Více o jednotlivých fázích a jejich dílčích částech si řekneme v následujících kapitolách. Následující Schéma 3.1 znázorňuje jednotlivé fáze správy daní a jejich dílčí části.

Schéma 3.1 Fáze správy daní



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 Registrační řízení

Je to fáze správy daní, která předchází stanovení daně a je určena k zachycení daňových subjektů. Povinnost registrace má každý daňový subjekt, jenž má oprávnění provozovat podnikatelskou činnost (Vančurová, 2016).

Tuto povinnost může splnit prostřednictvím přihlášky k registraci, v níž uvede veškeré údaje nezbytné pro správu daní. V případě, že v uvedených údajích nastanou změny či pokud vzniknou důvody pro zrušení této registrace, musí je daňový subjekt oznámit příslušnému správci daně.

V případě, kdy správce daně během kontroly údajů, poskytnutých daňovým subjektem, zjistí, že jsou tyto údaje chybné či neúplné, nařídí daňovému subjektu, aby je doplnil, doložil, vysvětlil nebo změnil, a to v lhůtě, kterou správce daně určí. Přihláška k registraci je pak považována za podanou v případě, že chyby a nedostatky jsou řádně opraveny do uplynutí dané lhůty, ale i v případě, že jsou chyby a nedostatky opraveny až po uplynutí lhůty, v takové situaci je přihláška k registraci považována za podanou dnem, kdy byly splněny požadavky správce daně.

Správce daně může rozhodnout o registraci, či zrušení registrace nejen z podnětu daňového subjektu, ale také z moci úřední, a to pouze v případech stanovených v § 129 odst. 3 DŘ mezi něž patří například to, že daňový subjekt přihlášku k registraci nepodal.

„DIČ bude dosud neregistrovanému subjektu přiděleno v prvním rozhodnutí o registraci.“
(Kratochvíl, 2015, str. 245)

DIČ je specifické číslo, na jejímž začátku je kód „CZ“ a neshoduje se s žádným jiným identifikačním číslem. U FO je za značkou CZ nejčastěji uváděno rodné číslo osoby. Toto identifikační číslo pak slouží k identifikaci osoby při styku se správcem daně, v případech týkajících se daní, k nimž se registroval, či v jiných zákonem stanovených případech.

3.3 Nálezací řízení

V rámci nálezacího řízení správce daně vyměřuje, popřípadě doměřuje, daňovou povinnost daňového subjektu. Vyměření či doměření této daňové povinnosti může správce daně provést díky daňovému tvrzení, které musí daňový subjekt podat. Správce daně je jediný, kdo může prostřednictvím platového výměru, stanovit daňovou povinnost. Na druhou stranu, byť je správce daně jediný, kdo může daňovou povinnost stanovit, daňový subjekt musí při výpočtu a doměření daně se správcem daně spolupracovat a zároveň je na samotném daňovém subjektu, aby uplatnil veškeré instituty snižující daň, na které má dle zákona nárok (Vančurová, 2016).

Správce daně se veškeré potřebné informace ke stanovení daňové povinnosti dozví z daňového tvrzení, jež podal daňový subjekt.

3.3.1 Vyměření daně

Podle § 139 DŘ vyměření daně provádí správce daně na základě moci úřední nebo přiznání k dani nebo vyúčtování. Správce daně na základě výsledků tohoto řízení vyměří a předepíše daň do evidence daní.

Jestliže nastane situace, kdy vyměřená daň správcem daně je vyšší než daň, již určil ve svém tvrzení daňový subjekt, musí být tento rozdíl daňovým subjektem doplacen nejpozději do patnácti dnů od dne, kdy platební výměr správce daně nabyl právní moci. V případě že se daň, kterou daňový subjekt vypočetl, shoduje s výměrem správce daně a pokud nebyly zahájeny kroky k odstranění pochyb, nemusí správce daně dle § 140 DŘ platební výměr k oznámení výsledku šetření využít. Jestliže správce daně využije k oznámení výsledků vyměření daně platební výměr, musí jej založit do spisu daného daňového subjektu. Platební výměr je považován za doručený v den, kdy končí lhůta pro podání daně, nebo v den, kdy správce daně obdržel od daňového subjektu daňové přiznání či vyúčtování, které bylo podáno opožděně.

3.3.2 Doměření daně

Správce daně může podle § 143 DŘ na podnět z dodatečného daňového přiznání, vyúčtování nebo z moci úřední doměřit daňovému subjektu daň, a to ve výši rozdílu právě zjištěné daňové povinnosti a poslední známé daně. Vzniklý rozdíl zapíše správce daně do evidence daní a případně jej předepíše daňovému subjektu k úhradě.

Správce daně může daň doměřit z moci úřední v případě, že při daňové kontrole zjistí, že daň měla být stanovena vyšší, nebo pokud správce daně nalezne mimo daňovou kontrolu informace vedoucí k domněnce vyšší daně, upozornil na tuto skutečnost daňový subjekt, a ten i přes výzvu nepodal dodatečné daňové přiznání nebo hlášení.

Pokud nastane situace, kdy správce daně vyměří vyšší daň, než si vyměřil daňový subjekt v dodatečném tvrzení, musí tento rozdíl na základě dodatečného platebního výměru daňový subjekt doplatit, a to nejpozději do 15 dnů od nabytí právní moci tohoto výměru.

K oznámení výsledků doměřovacího řízení daňovému subjektu slouží správci daně platební výměr. Ten však nemusí použít v případě, že se doměřená daň neliší od daně, kterou uvedl daňový subjekt v posledním známém tvrzení nebo případně v dodatečném daňovém tvrzení, neplatí to však v případě, že správce daně již podnikl kroky k odstranění pochybností. Pokud se správce daně rozhodne využít dodatečného platebního výměru, musí jej vždy založit do příslušného spisu.

Dodatečný platební výměr je podle § 144 DŘ považován za doručený dnem, kdy uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo den kdy dodatečné daňové přiznání či vyúčtování došlo správci daně, pokud jej daňový subjekt poslal opožděně.

3.3.3 Řádné daňové tvrzení

V rámci vyměřovacího řízení je daňový subjekt, v případě že mu to nařizuje zákon, nebo správce daně, povinen, ve stanovené lhůtě, podat řádné daňové tvrzení. V tomto tvrzení daňový subjekt sám určí výši daňové povinnosti a uvede veškeré další předepsané údaje a okolnosti, které jsou potřebné pro vyměření daně. Stanovenou daň pak musí daňový subjekt zaplatit nejpozději v den, kdy lhůta pro řádné daňové tvrzení vyprší.

Podle § 136 DŘ se u daní, jejichž zdaňovací období je stanoveno na nejméně dvanáct měsíců, podává daňové přiznání nejpozději do tří měsíců od konce zdaňovacího období, případně do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud si nechává své přiznání vypracovat a podat daňovým poradcem, či jestliže má povinnost nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem. Šestiměsíční lhůta na zaplacení a vyměření daně může být uplatněna jen v případě, že daňový subjekt udělí daňovému poradci plnou moc, a tu předloží správci daně do uplynutí tří měsíční lhůty pro podání. Pokud nastane situace, kdy daňový subjekt nemusí za dané zdaňovací období zaplatit ani přiznat žádnou z daní, ke které je registrován, musí o této situaci informovat příslušného správce daně, a to v termínu pro řádné podání daňového přiznání.

„Hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí měsíce, kdy vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení.“ (Jánošíková, 2014, str. 47)

3.3.4 Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování

Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování je součástí doměřovacího řízení. Daňový subjekt jej podle § 141 DŘ musí podat, pokud zjistí, že poslední známá daň (daň ve výši, již pravomocně stanovil správce daně) měla být vyšší. Také jej může podat, pokud měla být daň nižší, nebo pokud chce daňový subjekt změnit údaje, které uvedl dříve. Toto dodatečné daňové přiznání či vyúčtování musí být podáno a zároveň i zapláceno nejpozději do konce následujícího měsíce po měsíci, v němž jsme nesprávnost výše daně zjistili. Povinnost podat dodatečné přiznání nebo vyúčtování má daňový subjekt po celou dobu, za kterou může být správcem daně kontrolována daňová povinnost, k níž má být dodatečné přiznání nebo vyúčtování podáno.

Součástí dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování na nižší daň musí být také důvody pro podání tohoto přiznání. Rovněž musí být uveden rozdíl oproti původně tvrzené dani a den zjištění tohoto rozdílu.

Dodatečné přiznání ani vyúčtování však nemůže sloužit jako prostředek k vyjadřování nesouhlasu s postupem správce daně. Dále nesmí být podáno např., pokud by mělo být podáno k dani, která je předmětem zatím neukončené kontroly, nebo v jiném z případů, jež jsou uvedeny v § 141 odst. 6 DŘ. Lhůta pro podání se v těchto případech pozastavuje, a to do ukončení řízení, které vedlo k přerušení běhu lhůty.

Dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování může být daňovým subjektem podáno i před vyměřením nebo doměřením daně, v takovém případě se stávající řízení zastaví a informace v dodatečném přiznání nebo vyúčtování nahradí údaje v předchozím daňovém přiznání nebo vyúčtování.

3.3.5 Opravné daňové přiznání a vyúčtování

V případě, že daňový subjekt nalezne chybu nebo nedostatky v již podaném daňovém přiznání, vyúčtování, dodatečném daňovém přiznání, dodatečném vyúčtování, opravném daňovém přiznání či opravném vyúčtování a současně neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání, může podle § 138 DŘ, podat tzv. opravné daňové přiznání nebo vyúčtování, které ruší všechna dříve podaná přiznání či vyúčtování.

3.3.6 Lhůta pro stanovení daně

Běh lhůty pro stanovení daně, podle § 148 DŘ, začíná v den, kdy již uplynula doba, v níž měl daňový subjekt podat řádné daňové tvrzení, nebo v níž měl předepsanou daň zaplatit. Lhůta pro stanovení daně je pak dlouhá 3 roky a po jejím uplynutí již daň stanovit nelze.

Jestliže v posledních 12 měsících před uplynutím této tříleté lhůty nastane některá ze situací vymezených v § 148 odst. 2 DŘ, jako je např. pokud správce daně započne řízení o mimořádném dozorcím nebo opravném prostředku, nebo jestliže daňový subjekt podal ve výše uvedené době dodatečné daňové tvrzení nebo byl k tomuto vyzván správcem daně, tříletá lhůta se prodlouží o 1 rok. Lhůta se také může obnovit, a to v případě, že před uplynutím této lhůty správce daně zahájí daňovou kontrolu, či pokud je daňový subjekt vyzván k podání řádného daňového tvrzení, nebo jestliže již řádné daňové tvrzení daňový subjekt podal.

Kromě toho, že lze lhůtu prodloužit, může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 4 také běh lhůty po určitou dobu pozastaven. Mezi tyto důvody patří např., pokud probíhá řízení, které musí rozhodnout soud a bez tohoto soudu by nemohla být stanovena daň, nebo pokud v souvislosti s danou daní probíhá trestní stíhání, nebo případně jestliže je nutná mezinárodní spolupráce. V těchto situacích se tak lhůta přerušuje, až do doby, kdy správce daně obdrží

odpověď nebo do té doby, než je spolupráce ukončena. Nejpozději však lhůta uběhne po 10 letech od dne, kdy započala běžet.

Daň lze stanovit i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to v případě, pokud bylo jednání daňového subjektu pravomocně označeno soudem za daňový trestný čin (pak se může daň stanovit až dva roky poté, co rozhodnutí nabylo právní moci), nebo jestliže daňový subjekt projevil účinnou lítost tím, že podal řádné či dodatečné daňové tvrzení a zároveň i takto přiznanou daňovou povinnost zaplatil.

3.4 Placení daní

Cílem této fáze správy daní, jež zahrnuje evidenci daní, vybírání daní a vymáhání daní, je zabezpečit, aby byly všechny daňové povinnosti daňového subjektu uhrazeny.

3.5 Evidence daní

Evidence daní, vedená správcem daně, se zabývá zapisováním okolností spojených s daňovou povinností do osobních daňových účtů. Mezi tyto okolnosti patří evidování stanovení, vzniku, splnění či jiného zániku této daňové povinnosti a zaznamenávání přeplatků, nedoplatků či případných převodů s tímto spojených.

Každý daňový subjekt má u správce daně podle § 149 DŘ založen osobní účet, ve kterém jsou evidovány veškeré záznamy, a to ke každému druhu daně zvlášť. Na osobním účtu jsou tyto záznamy o daních vedeny vždy bez ohledu na to, zda byla daň zaplacená, či nikoliv. Přehled druhů daní a případných jejich částí zveřejňuje ministerstvo financí.

Úřední osoba potvrzuje a eviduje, na základě předpisných, platebních, opravných a odpisných dokladů, které mohou být v písemné či elektronické podobě, veškeré prováděné změny na jednotlivých osobních daňových účtech. Správce daně pak každý měsíc obdrží od poskytovatele platebních služeb doklady o platbách a na jejich základě pak rozhodne o správnosti evidence osobních daňových účtů. Poté, co správce daně obdrží a schválí záznamy obdržené za celý kalendářní rok, provede správce daně roční uzavření záznamů na osobním daňovém účtu a případný zůstatek převede do nového roku jako počáteční stav.

Každý osobní daňový účet má dvě strany, a to stranu debetní (zde se zaznamenávají předpisy a odpisy daní a jejich případné opravy a odpisy nedoplatků) a stranu kreditní (zde se zaznamenávají, na základě různých dokladů jako je např. doklad poskytnutý poskytovatelem platebních služeb, případné platby a vratky daňovému subjektu), (§ 150 DŘ).

Aby daňový subjekt věděl, kdy měla být daň zaplacená a v jaké výši, je správce daně podle § 151 DŘ na přání příslušného daňového subjektu povinen vystavit potvrzení, v němž je uveden stav jeho osobního daňového účtu.

3.5.1 Nedoplatek a přeplatek

Částku daně, nebo případně i příslušenství daně (např. pořádková pokuta, úrok z prodlení, exekuční náklady, penále, ...), kterou daňový subjekt nezaplatil ve stanovený termín, označujeme podle § 153 DŘ za **nedoplatek**. Za nedoplatek je považována, podle tohoto paragrafu, také neuhrazená částka zajištěné daně.

Na nedoplatek se můžeme dívat ze dvou stran, a to ze strany správce daně, pro něhož je to daňová pohledávka, nebo ze strany daňového subjektu, pro který je to daňový dluh.

Na to, že má daňový subjekt nedoplatek a také na jeho výši, ho může upozornit správce daně, a to způsobem, který je vhodný (telefonicky, e-mailem, dopisem, ...). Zároveň s upozorněním na nedoplatek a jeho výši jej správce daně také upozorní na možné následky, které se pojí s nezaplacením tohoto nedoplatku.

Lhůta pro placení daně je šest let a začíná běžet dnem, kdy je daň splatná nebo náhradním dnem splatnosti daně v případě, že k nedoplatku určil správce daně náhradní lhůtu splatnosti. Běh této lhůty může být z důvodů uvedených v § 160 DŘ také pozastaven nebo obnoven.

Kladný rozdíl mezi sumou vratek a plateb (kreditní strana) a sumou odpisů a předpisu (strana debetní) nazýváme, podle § 154 DŘ, **přeplatkem**. Pokud existují u daného daňového subjektu také nedoplatky, a to ať již na osobním daňovém účtu, na kterém vznikl přeplatek nebo na jiném z jeho osobních účtů, tento přeplatek se daňovému subjektu nevypláčí, ale použije se na úhradu těchto nedoplatků. Přeplatek se primárně použije na úhradu nedoplatků, na osobním účtu, kde přeplatek vznikl. Na nedoplatky stejného daňového subjektu u ostatních správců daně se může využít pouze pokud o to příslušný správce daně zažádá, a v takovém případě se nedoplatky uhrazují v pořadí, v jakém tyto žádosti jiných správců daní, byly doručeny. Jestliže dojde k úhradě nedoplatku prostřednictvím převedení přeplatku, který je vyšší než 1 000 Kč, musí být o tomto převodu daný daňový subjekt informován.

Nedoplatek zaplacený prostřednictvím přeplatku je považován za zaplacený den poté, co vznikl daný přeplatek nebo dnem, kdy vznikl daný daňový nedoplatek, jestliže nedoplatek vznikl až po dni, kdy vznikl přeplatek.

Stejně jako může správce daně požádat jiného správce daně, aby přeplatek byl využit na úhradu nedoplatku, jenž u něho má daný daňový subjekt, tak může daňový subjekt dle § 155 DŘ zažádat o to, aby tento přeplatek využil na zaplacení nedoplatků jiného daňového subjektu, nebo na zaplacení zálohy, nebo případně na úhradu jeho nedoplatku, pokud tuto žádost již nepodal správce daně.

Pokud ovšem daňový subjekt nemá žádné nedoplatky, nebo nebylo správcem daně zažádáno o jejich zaplacení prostřednictvím přeplatku, nebo jestliže již byly uhrazeny veškeré nedoplatky, a i přesto není přeplatek menší než 100 Kč, či pokud nebyl přeplatek použit jiným způsobem, může být daný přeplatek na žádost daňového subjektu (nebo pokud to stanoví zákon) vyplacen.

Jestliže správce daně nevyhoví žádosti daňového subjektu o využití či vrácení přeplatku, může se daňový subjekt proti tomuto rozhodnutí do 15 dnů od jeho doručení odvolat. V případě, že správce daně nevyhoví tomuto odvolání, nemůže již daňový subjekt využít žádný opravný prostředek.

Pokud správce daně musí přeplatek daňovému subjektu vyplatit a on tak ve výše uvedené lhůtě neučiní, má daňový subjekt nárok, v období od uplynutí lhůty do zaplacení, na úrok z tohoto přeplatku, a to ve výši roční repo sazby, zvýšené o 14 procentních bodů, jež stanovila ČNB první den kalendářního pololetí.

Správce daně vzniklý přeplatek uhradí daňovému subjektu prostřednictvím bezhotovostního převodu nebo případně pomocí poštovního poukázky, a to vždy v české měně.

Daňový subjekt musí požádat správce daně o vrácení vzniklého přeplatku nejpozději do šesti let od roku, v němž přeplatek vznikl, v případě, že tak neučiní, případně tento přeplatek správci daně, u něhož byl zjištěn a ten jej použije na svou další činnost.

3.6 Vybírání daní

Vybírání daně je nejčastější způsob placení daně, a to i z důvodu, že pokud je daň vybrána, nemusí se již vymáhat.

3.6.1 Způsoby placení daně

Daňový subjekt může daň správci daně zaplatit, podle § 163 DŘ, pomocí bezhotovostní platby, přeplatku na dani, kolkové známky nebo hotově, a to buď v české měně, nebo v měně cizí. V případě, že se rozhodne pro zaplacení daně v cizí měně, je správce daně povinen tuto částku zaevidovat v částce české měny, která mu byla připsána na účet.

K zabránění vzniku omylů, jaká daň se má z přijatých peněz zaplatit, musí daňový subjekt podle § 164 DŘ určit, na kterou daň je placená částka určena a správce daně ji na určenou daň musí použít. Pokud tak daňový subjekt neučiní, musí jej správce daně vyzvat, aby doplnil účel platby a stanoví lhůtu, do které se musí vyjádřit. Jestliže daňový subjekt v dané lhůtě informaci doplní, správce daně zaeviduje, že byla příslušná daň zaplacená, ovšem pokud se ani na výzvu daňový subjekt ve stanovené lhůtě nevyjádří na jakou daň byla platba určena, rozhodne za něho správce daně, kterou z daní zaeviduje jako zaplacenou.

Podle dříve jmenovaného § 165 DŘ je správce daně oprávněn vrátit pouze očividně chybné platby, a to pouze na žádost, která byla podána nejpozději v den připsání platby na příslušný účet správce daně, buď poskytovatelem poštovních nebo platebních služeb.

3.6.2 Den platby

Podle § 166 DŘ se platba považuje za přijatou dnem připsání platby na příslušný účet správce daně, pokud byla tato platba uskutečněna prostřednictvím poskytovatele poštovních či platebních služeb nebo dnem, ve kterém platbu převzala úřední osoba, jestliže byla uskutečněna v hotovosti, nebo dnem, kdy byl předán platební příkaz příslušnému správci daně, v případě, že byla platba provedena bezhotovostně prostřednictvím platební karty či jiným obdobným způsobem.

Poskytovatel platebních a poštovních služeb, který vede účet správce daně, je povinen poskytnout správci daně veškeré potřebné informace o platbě a o osobě, která platební příkaz podala, a to bez nároku na honorář.

3.6.3 Zajištění daní

Zajišťovací příkaz se použije podle § 167 DŘ v případě, že daň nebyla ještě stanovena nebo ještě neuplynula lhůta její splatnosti a správce daně se důvodně domnívá, že by v době jejího vymáhání byla daň nedobytná, či by její vymáhání bylo značně obtížné. Daňovému subjektu je prostřednictvím tohoto příkazu nařízeno zaplatit v něm uvedenou částku. U daně, která ještě nebyla stanovena, může správce daně nařídit daňovému subjektu, aby mu do tří pracovních dnů poskytl veškeré potřebné informace k stanovení výše daně a zajišťovacího příkazu, to však správce daně učiní jen v případě, že nehrozí prodlení, pokud se správce daně domnívá, že prodlení nastane, určí výši zajišťovacího příkazu pomocí jiných pomůcek. Samotný zajišťovací příkaz musí být daňovým subjektem zaplacen prostřednictvím jistiny, nejpozději do tří pracovních dnů v případě, že u něho podle správce daně nehrozí prodlení,

ovšem pokud u něj toto prodlení hrozí, stává se zajišťovací příkaz vykonatelný ve chvíli, kdy byl oznámen daňovému subjektu.

Zajišťovací příkaz je spojen se zvláštní situací, kdy je často vydán zároveň se zajišťovacím příkazem také příkaz exekuční. Zajišťovací příkaz se tím stává exekučním titulem. Exekuční příkaz je odůvodněn v tom smyslu, že daný subjekt nesplnil dobrovolně svou povinnost. Exekucí tak může být postižen daňový subjekt, který řádně plní své povinnosti, ovšem správce daně vyhodnotí, že by mohlo dojít k neplnění těchto povinností (Balcar, 2017).

Pokud daňový subjekt podá proti zajišťovacímu příkazu odvolání a správce daně do 30 dnů od jeho podání nevydá rozhodnutí, považuje se zajišťovací příkaz dle § 168 DŘ za neúčinný. Zajišťovací příkaz může být snížen nebo úplně zrušen správcem daně, pokud před stanovením či dnem splatnosti daně pominou důvody, které vedly k zajištění daně pomocí zajišťovacího příkazu, nebo správce daně před stanovením či dnem splatnosti daně zjistí, že stanovená částka v zajišťovacím příkazu by měla být nižší. V případě, kdy zrušením či snížením výše zajišťovacího příkazu vznikne přeplatek na dani, musí jej správce daně vrátit danému daňovému subjektu. Daň, která je stanovena až po vydání zajišťovacího příkazu je splatná v den, kdy došlo k jejímu stanovení. Zároveň se dnem stanovení a splatnosti zaniká daný zajišťovací příkaz a částka, která byla pomocí něho vybrána, je využita na úhradu stanovené daně. Zajišťovací příkaz zaniká, pokud uplyne lhůta pro splatnost daně, zajištěná daň se pak stejně jako v předchozím případě využije na úhradu příslušné daně. Veškeré přeplatky vzniklé v souvislosti se zajišťovacím příkazem je správce daně povinen uhradit příslušnému daňovému subjektu nejpozději do 15 dnů od vzniku tohoto přeplatku, a to i v případě, kdy o jeho vrácení daňový subjekt nepožádá.

Pokud nastane situace, kdy daňový subjekt neuhradil částku stanovenou zajišťovacím příkazem do jeho zániku, může správce daně využít k dosažení zaplacení této daně, podle § 168 a 169 DŘ, buďto zástavní právo nebo exekuční titul.

Dalším způsobem zajištění nezaplacené daně je podle § 170 DŘ využití **zástavního práva** k majetku daňového subjektu nebo jiné osoby, pokud ta k tomu dá písemný souhlas, který musí být úředně potvrzen. Podrobné podmínky pro využití zástavního práva jsou popsány v občanském zákoníku. Kromě formálních informací stanovených zákonem musí rozhodnutí o zástavním právu obsahovat také informace o výši daně, která má být zajištěna a označení majetku, který je zastaven.

Zástavní právo vzniká v okamžiku, kdy bylo daňovému subjektu doručeno rozhodnutí o jeho zřízení, nebo jestliže se jedná o majetek, který je evidován v některém z veřejných registrů, vzniká zástavní právo v okamžiku jeho doručení příslušnému orgánu, který daný veřejný registr vede.

Za zaniklé je pak považováno zástavní právo, pokud o jeho zániku rozhodne správce daně a vyrozumí o jeho zrušení daný daňový subjekt a případně jinou osobu, pokud se jí zástavní právo týkalo. Důvody pro zánik zástavního práva jsou podrobně popsány v OZ, namátkou můžeme zmínit např. zánik zástavního práva, pokud daňový subjekt zaplatí daňovou povinnost, na kterou bylo zástavní právo zřízeno, nebo třeba zánik zástavního práva v případě, že daný zastavený majetek zanikne.

Výkon zástavního práva provede správce daně podle pravidel uvedených v OZ a podle ustanoveních o provedení daňové exekuce.

Kromě výše zmíněných způsobů může správce daně zajistit daň pomoci **ručení** upraveného v § 171 až 173 DŘ.

Jestliže se správce daně obává, že by daňový subjekt daňovou povinnost neuhradil, může podle § 171 DŘ určit ručitele, který v případě nezaplacení daňovým subjektem nedoplatek ve stanovené lhůtě uhradí. Součástí výzvy k zaplacení za daňový subjekt musí být také rozhodnutí o výši stanovené daně, jež má být uhrazena. Aby mohl být ručitel vyzván k úhradě nedoplatku, musí nejdříve správce daně bezvýsledně vyzvat k zaplacení nedoplatku daňový subjekt, nebo musí být bezvýsledně od daňového subjektu vymáhán, nebo musí být daňový subjekt v insolvenční.

Pokud ručitel nesouhlasí s výší částky, kterou by měl zaplatit, může podat správci daně odvolání, které jestliže je podáváno řádně a včas má odkladný účinek. Správce daně pak toto odvolání prověří a rozhodne, zda je oprávněné a popřípadě nedoplatek, který žádá po ručiteli, sníží. Aby ručitel mohl podat odvolání, či využít jiný z opravných prostředků, musí mu správce daně, podle § 172 DŘ, umožnit přístup k informacím o nedoplatku, za jehož zaplacení ručí.

Pokud nastane situace, kdy byl ručitel vyzván k zaplacení nedoplatku a v okamžiku, kdy daný nedoplatek uhradí zcela nebo jen z části i daňový subjekt nebo jiným způsobem vznikne přeplatek na této dani, musí správce daně převést tento přeplatek na jiný daňový nedoplatek ručitele nebo pokud žádný nedoplatek nemá, musí přeplatek ručiteli vrátit, a to ve lhůtě stanovené v § 172 DŘ, a to i bez jeho žádosti.

„Ručení může být i dobrovolné, kdy ručitelem může být třetí osoba odlišná od daňového subjektu, banka, zahraniční banka nebo spořitelní a úvěrní družstvo. O přijetí ručení třetí osobou rozhodne správce daně na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem. Jedná-li se o bankovní záruku, podpis výstavce nemusí být úředně ověřen.“ (Maiová, 2016, str. 18)

Dalším způsobem, jak daň zajistit je dle § 174 DŘ využití **zálohy**. *„Daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti. Povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanoví zákon.“* (Běhounek, 2017, str. 331) Lhůtu pro zaplacení a výši částky zálohy určí zákon nebo správce daně. Na konci zdaňovacího období se sečtou veškeré zaplacené zálohy příslušného daňového subjektu za dané období a odečtou se od stanovené daně v tomto období, jestliže výsledná částka je kladná, vzniká daňovému subjektu povinnost ji uhradit. Na druhou stranu, pokud je částka záporná využije ji správce daně na zaplacení nedoplatků daného daňového subjektu, nebo pokud nedoplatky nemá, správce daně mu na jeho žádost tuto částku vrátí.

3.7 Vymáhání daní

„Vymáhání daní je proces, ve kterém správce daně využívá zákonem stanovené prostředky k tomu, aby donutil daňový subjekt k úhradě nedoplatků.“ (Vančurová, 2016, str. 89)

Proces vymáhání daní se řídí pokyny uvedenými v občanském soudním řádu, pokud však DŘ nestanoví jinak.¹ Aby mohlo dojít k samotnému vymáhání, musí být daň, která má být vymáhána nezaplacená a po splatnosti. Správce daně by měl také příslušný daňový subjekt informovat o vzniku daňového nedoplatku, který by byl v případě jeho nezaplacení vymáhán.

Při výběru způsobu vymáhání nedoplatku musí správce daně vždy dbát na to, aby jím zvolený způsob nepřiměřeně finančně nezatěžoval daný daňový subjekt, který je povinen náklady na vymáhání uhradit. Mezi způsoby vymáhání daní, které může správce daně využít, patří dle § 175 DŘ:

- daňová exekuce,
- uplatnění nedoplatku v insolvenčním řízení,
- vymáhání prostřednictvím soudního exekutora,
- přihlášení nedoplatku do veřejné dražby.

¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>

Exekuční titul je nezbytným podkladem, bez něhož správce daně nemůže zahájit exekuční řízení. Za exekuční titul se dle § 176 DŘ považuje vykonatelný zajišťovací příkaz, či výkaz nedoplatků vycházející z informací uvedených v evidenci daní, nebo třeba vykonatelné rozhodnutí správce daně, které určuje peněžité plnění. Nejčastěji používaným exekučním titulem při správě daní je výkaz nedoplatků. Obsah výkazu nedoplatků je pak podrobněji definován v § 176 odst. 2 DŘ, namátkou můžeme vyjmenovat např. označení správce daně, označení daňového subjektu (dlužníka), nebo také údaje o jednotlivých nedoplatecích.

3.7.1 Daňová exekuce

„Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, který musí kromě obecných náležitostí rozhodnutí obsahovat způsob provedení exekuce, výši nedoplatku, výši exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul.“ (Kolektiv autorů, 2017, str. 121)

Proti exekučnímu příkazu, který již byl doručen dlužníkovi a ostatním příjemcům daného rozhodnutí nelze podle § 178 DŘ použít žádný z opravných prostředků.

„Správce daně má pravomoc provést daňovou exekuci (§ 187-227 DŘ) pouze těmito způsoby:

- *srážkou ze mzdy,*
- *příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,*
- *příkázáním jiné peněžité pohledávky,*
- *postižením jiných majetkových práv,*
- *prodejem movitých věcí,*
- *prodejem nemovitých věcí.“* (Jánošíková, 2014, str. 58)

Podle § 179 DŘ může daňový subjekt, nebo jiná osoba k tomu oprávněná, za určitých podmínek podat správci daně žádost o vyloučení majetku z exekuce.

Stejné postavení jako dlužník má dle § 185 DŘ také manžel (manželka) daného dlužníka, a to v případě, že se daňová exekuce týká jeho majetku nebo majetku patřícího do společného jmění manželů. Pokud při daňové exekuci vznikne vratitelný přeplatek, musí jej podle stejného paragrafu správce daně dlužníkovi vyplatit nejpozději do 15 dnů, a to i bez jeho žádosti.

Prohlášení o majetku a vyloučení majetku z daňové exekuce

Dlužník musí dle § 180 DŘ na pokyn správce daně vyhotovit **prohlášení o majetku**, pokud se příslušný vymáhaný nedoplatek nedá uhradit prostřednictvím příkázání pohledávky z účtu u daného poskytovatele platebních služeb. Správce daně je povinen ve výzvě k podání

prohlášení o majetku seznámit dlužníka s jeho právy a povinnostmi souvisejícími s touto výzvou a s následky neuposlechnutí výzvy nebo s následky uvedení nepravdivých či zkreslených údajů. Dále pak v této žádosti správce daně určí lhůtu, ve které musí dlužník toto prohlášení podat. Prohlášení musí obsahovat seznam nejen majetku samotného dlužníka ale i majetku, který je ve společném jmění manželů.

„Veškeré informace, které dlužník v prohlášení uvede, musí být úplně, pravdivé a musí být výslovně deklarovány.“ (Valášková, 2015, str. 22)

Prohlášení o majetku musí mimo jiné obsahovat dle § 180 odst. 3 DŘ např. veškeré poskytovatele platebních služeb, u nichž má zřízený účet, čísla těchto účtů a výši peněžních prostředků na těchto účtech uložených, nebo seznam nemovitosti či spoluvlastnické podíly na nemovitostech, které vlastní, seznam a umístění vlastněných obchodních závodů, plátce mzdy atd.

Nové prohlášení nemusí dlužník podat, pokud jej již podal v posledních šesti měsících, v tomto případě podá jen seznam změn v dříve podaném prohlášení o majetku.

Za podmínek uvedených v § 179 a § 70 DŘ lze **majetek z daňové exekuce vyloučit**.

*„Osoba, která návrh činí, je povinna unést důkazní břemeno, tedy prokázat, že zde existuje výše uvedené právo nepřipouštějící provedení exekuce určitého majetku. Proti rozhodnutí správce daně o vyloučení majetku z daňové exekuce se lze odvolat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Odvolání nemá odkladný účinek, avšak v průběhu řízení o návrhu, až do jeho pravomocného ukončení, platí pro správce daně zákaz prodeje majetku, který je předmětem návrhu.“*²

Odklad a zastavení daňové exekuce

K odložení daňové exekuce podle § 181 odst. 1 DŘ dochází zcela nebo částečně např. z důvodu šetření týkajícího se zastavení daňové exekuce. K částečnému či úplnému zastavení daňové exekuce pak může z moci úřední nebo na návrh osoby, jež je příjemcem exekučního příkazu, dojít pouze z důvodů uvedených v § 181 odst. 2 DŘ. Mezi tyto důvody patří např., nesplnění podmínek pro stanovení daňové exekuce, důvod pro zahájení

² <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>

daňové exekuce již pominul, právo na vymáhání daného nedoplatku již pominulo nebo bylo dlužníkovi povoleno posečkání se zaplacením nedoplatků.

Exekuční náklady

Dlužník je dle § 182 DŘ povinen uhradit veškeré náklady spojené s daňovou exekucí jako jsou náklady z nařízení exekuce, náklady z výkonu prodeje, hotovostní výdaje spojené s prováděním daňové exekuce. Náklady exekuce nemusí platit tehdy, pokud byla tato daňová exekuce provedena neoprávněně.

Přesnou výši těchto exekučních nákladů stanovuje správce daně, a to prostřednictvím samostatného rozhodnutí nebo exekučního příkazu. Dlužník se proti rozhodnutí správce daně může odvolat nejpozději do 15 dnů od doby, kdy mu bylo dané rozhodnutí doručeno. Výše těchto nákladů se pak eviduje na příslušném osobním účtu daného dlužníka a jsou vymáhány společně s vymáhaným nedoplatkem.

„Výše exekučních nákladů stanovuje daňový řád v § 183 a 184. Hodnotu exekučních nákladů tvoří:

- *náklady plynoucí z nařízení daňové exekuce, které činí 2 % z vymáhané částky, minimálně 500 Kč a maximálně 500 000 Kč a dlužník má povinnost je uhradit po vydání exekučního příkazu nebo samostatného rozhodnutí,*
- *náklady jako náhrado výkonu prodeje, které odpovídají 2 % z vymáhané částky se stejnými limitacemi dolní a horní hranice jako u nákladů daňové exekuce, avšak povinnost úhrady vzniká zahájením dražby nebo prodáním předmětu mimo dražbu,*
- *hotové výdaje, které vznikly během daňové exekuce, a správce daně je zúčtuje při zjištění jejich skutečné výše, jejich úhrada proběhne vždy přednostně.“*
(Valášková, 2015, str. 23)

Tyto náklady nemohou být u daného dlužníka vymáhány vícekrát u jednoho nedoplatku. Při výpočtu výše jmenovaných nákladů se vychází z částky vymáhaného dluhu zaokrouhleného na celé stokoruny dolů.

Některé z exekučních úkonů mohou být realizovány pro několik dlužníků společně. V takovém případě správce daně podle § 184 DŘ rozdělí tyto společné náklady poměrně, a to podle výše částky vymáhaného nedoplatku.

a) Daňová exekuce postižením majetkových práv

Mezi způsoby daňové exekuce postižením majetkových práv patří daňová exekuce:

- srážkami ze mzdy,
- přiznáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv.

Povinnosti jsou v tomto případě správcem daně ukládány dlužníkovi a poddlužníkovi (má právo nakládat s majetkovým právem dlužníka, je to v podstatě dlužník dlužníka) dle § 186 DŘ prostřednictvím exekučního příkazu. V případě, že poddlužník nesplní svou povinnost, kterou mu prostřednictvím exekučního příkazu nebo zákonem stanoví správce daně, může správce daně podat na poddlužníka žalobu a domoci se tak splnění jeho povinností.

Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Tento druh daňové exekuce postihuje dlužníkovu mzdu nebo jeho jiné příjmy, a to do výše nedoplatku uvedeného v exekučním příkazu. Jiné příjmy jsou upraveny zákonem č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád a to § 299. Za jiné příjmy dle tohoto paragrafu jsou považovány např. nemocenské, stipendia, odstupné a mnoho dalších.

Správce daně dle § 187 DŘ doručí dlužníkovu plátcí mzdy exekuční příkaz a ten je povinen od chvíle tohoto doručení srážet dlužníkovi ze mzdy či z jiného příjmu stanovenou částku, a to až do ukončení daňové exekuce. Pokud se dlužníkovi v průběhu daňové exekuce změní jeho plátce mzdy, nebo mu přibude nový plátce mzdy, je i tento plátce vyrozuměn správcem daně o probíhající daňové exekuci a musí také srážet částku uvedenou v exekučním příkazu. Proti tomuto rozhodnutí o pokračování ve srážkách z dlužníkovy mzdy nemohou být užity žádné opravné prostředky. Ze závažných důvodů na návrh dlužníka může správce daně snížit výši těchto srážek, a to na dobu, po kterou tyto důvody trvají.

Dojde-li k situaci, kdy byla správcem daně nařízena srážka ze mzdy u několika plátců mzdy, musí jim příslušný správce daně podle § 188 DŘ stanovit jakou částku mají srážet.

Podle § 189 DŘ musí dlužník informovat příslušného správce daně o novém mzdovém nároku, který mu vznikl u jiného plátce daně, nebo o zániku mzdového nároku, a to nejpozději do osmi dnů od okamžiku, kdy tyto skutečnosti nastaly. Do osmi dnů musí také plátce mzdy informovat správce daně, že dlužník nastoupil či u něho přestal pracovat nebo, že dlužník začal

pracovat u jiného plátce mzdy. Pokud tuto povinnost dlužník nebo plátce mzdy nesplní, mohou od správce daně obdržet pokutu až ve výši 50 000 Kč.

„Dlužníkovi musí být z měsíční mzdy vždy vyplacena tzv. nezabavitelná částka, neboť má sloužit k zajištění jeho základních životních potřeb.“ (Maiová, 2017, str. 21)

Daňová exekuce přiznáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Tento způsob daňové exekuce spočívá v tom, že poskytovatel platebních služeb vyplatí správci daně částku uvedenou v exekučním příkazu. Od okamžiku obdržení exekučního příkazu nesmí dle § 190 DŘ tento poskytovatel platebních služeb vyplácet peněžní prostředky, provádět započtení či jinak manipulovat s dlužníkovým účtem, a to do částky uvedené v tomto příkazu kromě vyplacení platebních prostředků příslušnému správci daně. Takto lze postihnout každý účet příslušného dlužníka, ať je veden v jakékoliv měně. Exekuční příkaz nařizující toto opatření se musí vždy doručit nejdříve poskytovateli platebních služeb, a to z důvodů, aby dlužník nemohl před „zamražením“ účtu vybrat peníze, jež mají být daňovou exekucí postiženy. Pokud je daňovou exekucí postiženo více dlužníkových účtů, stanoví správce daně, prostřednictvím exekučního příkazu, v jakém pořadí budou z účtu peněžní prostředky odepisovány.

Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky

Za jiné peněžitě pohledávky se podle § 191 DŘ nepovažují již dříve zmíněné mzdové (platové) pohledávky a pohledávky na účtech poskytovatele platebních služeb. Stejně jako u již dříve zmíněných způsobů daňové exekuce je i zde výše vybírané částky uváděny v exekučním příkazu a stejně jako u předchozího způsobu se tento exekuční příkaz zašle nejdříve poddlužníkovi (ten kdo má dlužníkovi zaplatit danou pohledávku) a až poté dlužníkovi. Okamžikem doručení ztrácí dlužník právo nechat si vyplatit a nakládat s pohledávkou, která byla daňovou exekucí postižená. Od okamžiku doručení exekučního příkazu poddlužníkovi, nesmí tento poddlužník dlužníkovi takto postiženou pohledávku vyplatit ani s ní jinak manipulovat, a to po celou dobu průběhu exekuce. Tímto způsobem může být postižena nejen splatná pohledávka ale i pohledávka, která bude splatná až v budoucnosti nebo pohledávka, která vznikne až v budoucnu.

Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

„Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv postihuje jiné právo dlužníka, které má majetkovou hodnotu, není spojeno s osobou dlužníka a je převoditelné na jiného. V praxi to

znamená, že správce daně bude postihovat danou exekuci obchodní podíly společnosti, členská práva a povinnosti v družstvu.“ (Halouzková, 2012, str. 41)

Pro doručení exekučního příkazu a zacházení s majetkem postihnutým daňovou exekucí platí stejná pravidla jako pro přikázání jiné peněžní pohledávky (§ 193 DŘ).

b) Daňová exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí

„Daňová exekuce prodejem movitých věcí nebo nemovitých věcí lze postihnout pouze věcí, které jsou ve vlastnictví dlužníka.“ (Maiová, 2016, str. 24)

Dražba je prostředek, jak prodejem movitých a nemovitých věcí získat peníze na úhradu dlužníkovu nedoplatku. Dražba je dle § 194 DŘ veřejná a vede ji úřední osoba, která je daňovou exekuci pověřena vykonat (daňový exekutor), ten je pak oprávněn pověřovat další úřední osoby k vykonání a zajištění řádného průběhu exekuce. Dražby se může zúčastnit každý, kdo se dostaví na dražbu včas a splňuje podmínky pro účast na dražbě uvedené v § 194 odst. 4 DŘ. Mezi tyto podmínky patří např. povinnost předložit doklady totožnosti a zapsat se do seznamu zúčastněných osob.

Dražba může být dle § 194a DŘ uskutečněna elektronicky, pokud je k tomu správce daně dostatečně technicky vybaven. V takovém případě je správce daně povinen zveřejnit, že je schopen provést elektronickou dražbu, postup a podmínky, jak se této dražby zúčastnit. Pro zveřejnění těchto informací využije způsob, který umožňuje dálkový přístup.

K přikázání konání dražby správce daně podle § 195 DŘ využije dražební vyhlášku, která obsahuje, kromě jiných náležitostí, např. místo, datum a čas začátku a případně konce dražby, popis a označení předmětu dražby, výši a způsob úhrady dražební jistiny, údaje, kdy a kde si lze předmět dražby prohlédnout, nebo informace na jaké internetové stránce bude dražba probíhat a kde jsou zveřejněny postupy a podmínky dražby v případě elektronické dražby. Dražební vyhláška kromě konání dražby slouží také k oznámení rozhodnutí o zrušení konání této dražby a lze pro ni využít opravné prostředky.

Tato vyhláška se pak musí dle § 196 DŘ vždy doručit do vlastních rukou a to dlužníkovi, případnému spoluvlastníkovi předmětu, který se draží, správci daně přihlásil-li své nedoplatky vůči danému dlužníkovi, nebo jiným osobám uvedeným v tomto paragrafu. Kromě správce daně může dražební vyhlášku zveřejnit také obecní úřad, pod nějž spadá dražená nemovitá věc, nebo obecní úřad, v jehož obvodu má dlužník sídlo nebo zde pobývá.

Podle § 197 DŘ musí osoby, jež mají vůči předmětu dražby předkupní právo, pohledávku zajištěnou tímto předmětem, zástavní právo či pokud jsou na tomto předmětu zajišťovací práva, tyto skutečnosti řádně a včas správci daně doložit. Pokud správce daně rozhodne, že návrh nelze uplatnit oznámí to příslušné osobě, která proti tomuto rozhodnutí nemůže uplatnit žádný z opravných prostředků.

Pokud není dražba vykonána elektronicky, může se konat podle § 198 DŘ buď v sídle správce daně, či v místě, kde se předmět dražby nachází, či na jiném místě, které je k tomu vhodné. Tento paragraf upravuje také zahájení této dražby a proces s tím spojený, uvádí, kdy může daňový exekutor vyloučit osoby z dražby, odvolat licitátora a za jakých podmínek může tuto exekuci přerušit nebo zastavit a také postup při přerušení této dražby.

O průběhu dražby musí být vždy podle § 200 DŘ sepsán protokol, který podepíše příslušný daňový exekutor a případně osoby které vznesly výhradu proti udělení příklepnutí, a jehož obsahem je průběh licitace daných předmětů, rozhodnutí o udělení příklepu a případná uplatnění výhrad proti tomuto příklepnutí a způsob vyřízení těchto výhrad, a záznam o nejvyšších učiněných dražebních podáních.

V případě, že byly již všechny předměty dražby vydraženy nebo pokud dražbou již byly získány finanční prostředky potřebné k úhradě částky, kvůli které dražba probíhá, tato dražba skončí (§ 202 DŘ).

Rozvrhové řízení

„Toto řízení se považuje za závěr při řešení daňové exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí. Podstatou rozvrhového řízení je sestavení pořadí, ve kterém bude docházet k uspokojování pohledávek z peněžních prostředků získaných v dražbě.

Všichni věřitelé, kteří řádně přihlásili pohledávky, jsou vyzváni, aby do 15 dnů po doručení takové výzvy sdělili výši pohledávky včetně příslušenství a jiné informace, které mohou ovlivňovat pořadí. Tyto uvedené kroky se dělají tehdy, kdy rozhodnutí o udělení příklepu je v právní moci a již bylo uhrazeno nevyšší dražební podání.“ (Valášková, 2015, str. 32)

Podle § 229 DŘ musí být z vydražené částky uspokojeny nejdříve exekuční náklady, poté jsou uspokojeny pohledávky věřitelů, které byly zajištěny zadržovacím právem, a nakonec jsou uspokojeny ostatní pohledávky, a to v pořadí určeném podle podmínek uvedených v druhém odstavci tohoto paragrafu. Nastane-li situace, kdy má více pohledávek stejné pořadí úhrady

a nebylo-li v dražbě vydraženo dostatek finančních prostředků pro jejich úplné uhrazení, uspokojí se všechny tyto pohledávky ve stejném poměru.

O výši úhrady pro jednotlivé věřitele, o případném zániku věcných, pachtovních či majetkových práv či jiných práv a závad k danému předmětu, který byl dražen, rozhodne podle § 230 DŘ správce daně, a to s přihlédnutím na pořadí daných věřitelů. Takto stanovené částky jsou pak uhrazeny poté, co rozhodnutí o rozvrhu nabyde právní moci.

Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Daňovou exekucí mohou být podle § 203 DŘ postiženy nejen movité věci vlastníka, ale i movité věci, které má dlužník ve spoluvlastnictví. Exekuce zahrnuje sepsání veškerých movitých věcí podléhajících exekuci a jejich prodej, pokud tomu nebrání povaha dané věci. Z důvodu účelu daňové exekuce má exekutor ze zákona právo vstoupit a prohlédnout veškeré prostory včetně skříní či různých schránek dlužníka, kde by podle jeho předpokladu mohly být movité věci, které měly být dlužníkem vydány. Exekutor může provést u dlužníka také osobní prohlídku, pokud má důvodné podezření, že u sebe dlužník ukrývá movitou věc podléhající exekuci a neodevzdal ji, i když k tomu byl vyzván.

Aby mohl daňový exekutor movité věci dlužníkovi zabavit, musí nejdříve podle § 204 DŘ provést soupis těchto věcí. Soupisu pak předchází ještě vyzvání dlužníka k zaplacení daného nedoplatku a předání exekučního příkazu, pokud je dlužník přítomen, pokud není přítomen, je mu exekuční příkaz doručen společně se soupisem. Dlužník samozřejmě nemůže nijak nakládat s věcmi v tomto soupisu uvedenými.

Při daňové exekuci se podle § 206 DŘ sepisují zpravidla nejdříve věci, které se dají nejsnáze prodat a dlužník je s největší pravděpodobností nebude postrádat. Daňový exekutor může sepsat i věci, které se rychle kazí, ale k tomuto kroku přistoupí pouze tehdy, je-li to nutné a ví, že je může rychle prodat. Dále pak může sepsat i věci, které jsou ve vlastnictví dlužníka, ale drží je jiná osoba, takovou věc je pak držitel povinen exekutorovi vydat. Na druhou stranu nemohou být exekutorem sepsány movité věci tvořící příslušenství k nemovité věci. Některé věci pak mohou být sepsáním rovnou i odebrány. Mezi tyto movité věci patří např. vkladní knížky, ceniny, peníze, platební karty, drahé kovy a další.

Daňový exekutor dle § 207 DŘ může sepsané movité věci odebrat, pokud dle jeho úsudku by tyto věci mohly být poškozeny, ukryty, pozměněny, zničeny nebo odcizeny, nebo může (se souhlasem dlužníka) movité věci uložit do místnosti, kterou k tomuto účelu dlužník vyhradil. Tato místnost je pak následně uzamčena a opatřena úřední uzávěrou, nebo mohou být

movité věci viditelně označeny a ponechány na místě sepsání. Z označení movité věci, v případě ponechání věci na místě sepsání, musí být vždy zřejmé, kdy byly věci sepsány a který správce daně toto sepsání provedl.

V § 209 DŘ je vymezeno jaké způsoby může, nebo případně musí, daňový exekutor použít při ocenění sepsaných movitých věcí. Mezi tyto způsoby ocenění patří odhad daňového exekutora, znalecký posudek, nebo jiný způsob určený jiným z právních předpisů. Takto stanovená cena se pak zaznamená do úředního záznamu.

Jednotlivé movité věci, které byly daňovým exekutorem sepsány, jsou následně prodány v dražbě, a to v souladu s §210 až 217 DŘ. V těchto paragrafech je upravena např. minimální částka za dražebního podání sepsané věci, lhůta pro zaplacení vydražené věci, postup při nevydražení sepsané věci, způsob prodání rychle kazících se věcí atd.

Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Problematika daňové exekuce prodejem nemovitých věcí je upravena v DŘ § 218 až 227. Nemovitá věc může být postižena daňovou exekucí, jen pokud je dlužník jejím vlastníkem, nebo alespoň spoluvlastníkem podílu na dané nemovité věci.

Od okamžiku doručení exekučního příkazu dlužníkovi nesmí dlužník danou nemovitou věc převést na jinou osobu nebo ji zatížit, a do 15 dnů musí sdělit správci daně případná předkupní práva a kdo je vlastní, nebo jiná práva a závady s touto nemovitostí spojené.

Exekuční příkaz musí být správcem daně doručen dlužníkovi, spoluvlastníkům dané nemovitosti (jsou-li) a příslušnému katastrálnímu úřadu.

Poté, co exekuční příkaz nabyde právní moci, musí správce daně určit znalce, který provede ocenění dané nemovité věci, příslušenství této nemovitosti a práv a závad s ní spojenými. Toto ocenění však nemusí být provedeno v případě, že již bylo provedeno v období do jednoho roku od nabytí právní moci exekučního příkazu, a pokud se nezměnily okolnosti vedoucí k předchozímu ocenění. Aby mohla být nemovitá věc řádně oceněna, musí dlužník, nebo případně další osoby, vyzve-li je k tomu správce daně nejméně osm dní předem, umožnit místní šetření. Výsledná cena je pak správcem daně určena tak, že od znalcem určené ceny nemovitosti, příslušenství a práv odečtena cena závad. Proti takto stanovené ceně je možnost se odvolat nejpozději do 15 dnů od doručení rozhodnutí o ceně.

Nejnižší dražební podání musí být stanoveno nejméně ve výši dvou třetin znalcem stanovené výsledné ceny, dražební jistina je pak určena správcem daně podle jeho uvážení, ale

nejvýše může být ve výši poloviny nejnižšího dražebního podání. Lhůta pro zaplacení vydražené nemovitosti je stanovena dražební vyhláškou a nesmí být delší než dva měsíce od příklepu. O tom, že byly vydražitelem splněny veškeré podmínky pro převod vlastnických práv k nemovitosti, musí vždy správce daně informovat příslušný katastrální úřad.

Rozhodnutí o přidělení příklepu nemusí být konečné, lze se proti němu odvolat, a to nejpozději do 15 dnů od jeho doručení. Je-li toto odvolání podáno, rozhodne o potvrzení nebo změně rozhodnutí o příklepu příslušný odvolací orgán. Ten následně své stanovisko zašle odvolateli a dalším osobám, kterým bylo předtím zasláno rozhodnutí o udělení příklepu, a to do vlastních rukou.

Dražební jistina účastníků, kteří při dražbě nebyli úspěšní, musí být těmto osobám vrácena, a to do 30 dnů od ukončení dané dražby, nebo případně do 15 dnů od nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání, pokud bylo podáno.

Poslední ustanovení zákona upravující daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí vymezují problematiku opakované dražby. Je zde například uvedeno, že nejnižší dražební podání se při případné opakované dražbě snižuje na polovinu výsledné dražební ceny, nebo to, že opakovaná dražba může být nařízena až po uplynutí tří měsíců ode dne, kdy proběhla původní dražba, a podmínky, za jakých lze opakovanou dražbu provést.

4 Analýza stavu a problémy snižující efektivnost vymáhání daňových nedoplatků

Následující kapitola se věnuje analýze statistických údajů se zaměřením na daňovou povinnost, inkaso a především na statistické údaje související s daňovými nedoplatky a s jejich vymáháním a na faktory ovlivňující jejich výši a účinnost jejich vymáhání.

Údaje o výši daňové povinnosti, inkasa a daňových nedoplatků byly poskytnuty na základě oficiální žádosti finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj.

4.1 Vývoj předepsané daňové povinnosti a inkasa

Za **inkaso** je pro účely této práce považována částka, která byla správcem daní vybrána v souvislosti s daněmi. Do částky inkasa se nezahrnuje jen výše zaplacené daně, ale také např. výše uhrazených nedoplatků, poplatků či úroků.

Vývoj celkově vybrané částky v souvislosti s daněmi evidovaný finančními úřady v Moravskoslezském kraji v letech 2013 až 2016 znázorňuje Tab. 4.1 a Graf 4.1.

Tab. 4.1 Inkaso v Moravskoslezském kraji mezi lety 2013-2016 (v tis. Kč)

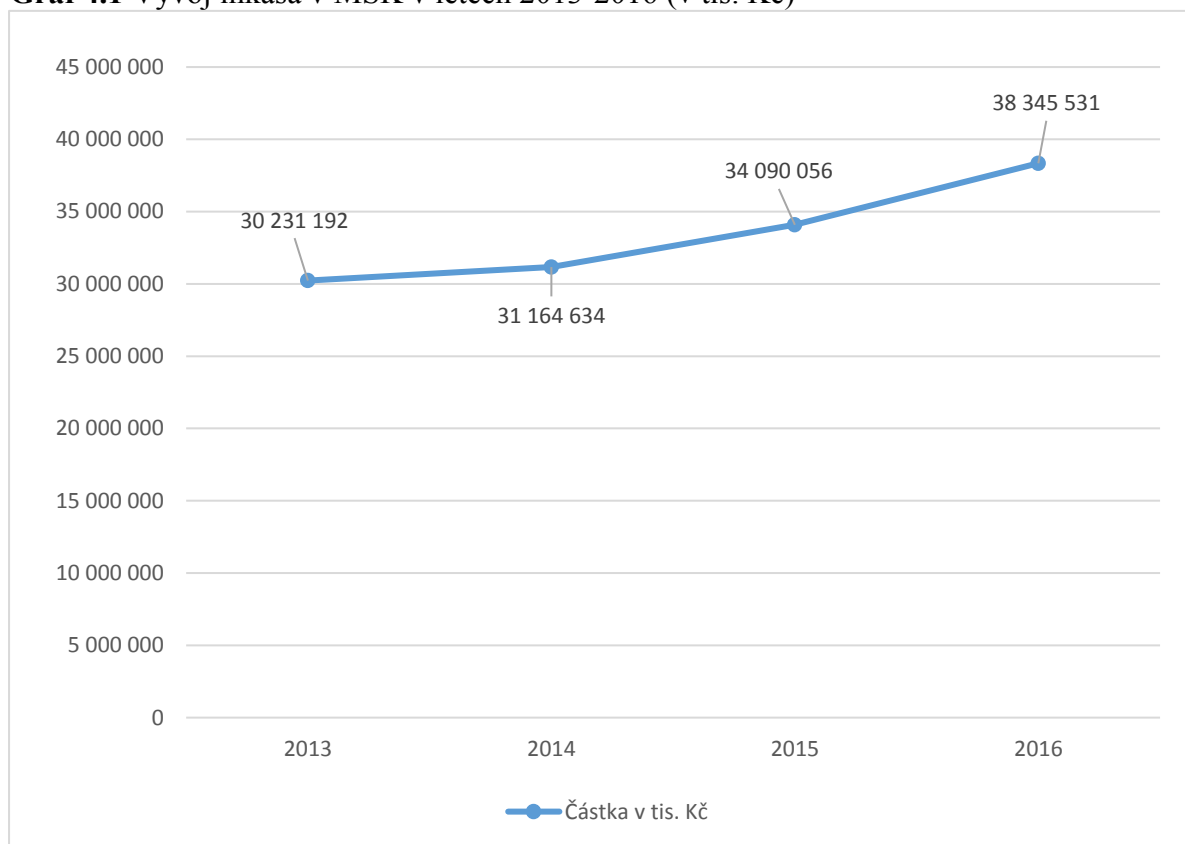
Rok	Částka v tis. Kč	Rozdíl	Index
2013	30 231 192	1 201 651	104,1 %
2014	31 164 634	1 043 765	103,5 %
2015	34 090 056	2 925 422	109,4 %
2016	38 345 531	4 255 475	112,5 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je na první pohled patrný rostoucí trend inkasa v Moravskoslezském kraji mezi lety 2013 až 2016. V roce 2013 bylo evidováno finančními úřady v Moravskoslezském kraji inkaso 30 231 192 tisíc Kč, což je meziroční nárůst o 1 201 651 tisíc Kč (tj. o 4,1 %) oproti roku 2012. Nárůst mezi lety 2013 a 2014 byl pak 1 043 765 tisíc Kč (tj. o 3,5 %), což je mírný pokles nárůstu proti roku minulému. Oproti tomu mezi lety 2014 a 2015 byl nárůst inkasa 2 925 422 tisíc Kč (tj. o 9,4 %), což je téměř třikrát větší rozdíl než mezi lety 2013

a 2014. V roce 2016 pak byla výše zjištěného inkasa 38 345 531 tisíc Kč, což je meziroční nárůst o 4 255 475 tisíc Kč (tj. o 12,5 %).

Graf 4.1 Vývoj inkasa v MSK v letech 2013-2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

*„**Daňová povinnost** vzniká, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DŘ). Daňový subjekt má v rámci správy daní různé povinnosti, přičemž daňová povinnost zahrnuje práva a povinnosti daňového subjektu spočítat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popř. strpět její vymožení nebo uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu.“* (Kolektiv autorů, 2017, str. 11)

Mezi způsoby, jakými lze daňovou povinnost uhradit patří bezhotovostní platba, platba hotově prostřednictvím poštovní poukázky, nebo hotově přímo na příslušném finančním úřadu.³

Tab. 4.2 a Graf 4.2 znázorňují vývoj daňové povinnosti evidované finančními úřady v Moravskoslezském kraji k 31. 12. v letech 2013 až 2016.

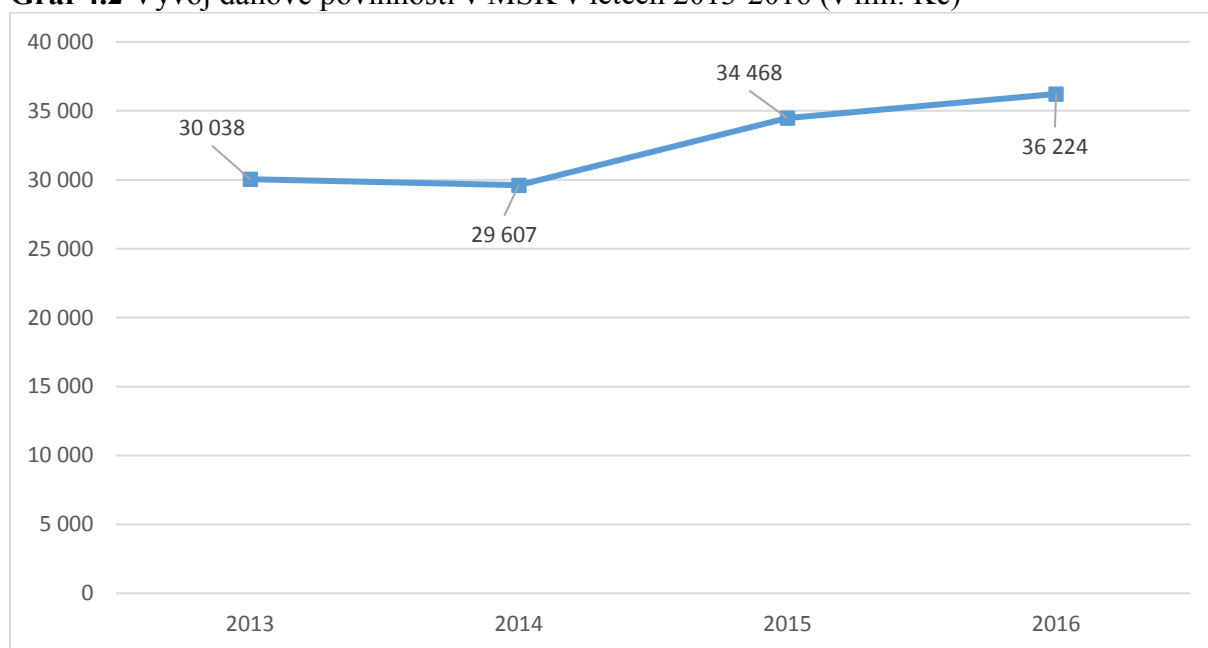
³<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace#povinnost>

Tab. 4.2 Daňová povinnost v Moravskoslezském kraji mezi lety 2013-2016 (v mil. Kč)

Rok	Částka v tis. Kč
2013	30 038
2014	29 607
2015	34 468
2016	36 224

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.2 Vývoj daňové povinnosti v MSK v letech 2013-2016 (v mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu můžeme vyčíst, že daňová povinnost přiznaná daňovými subjekty v Moravskoslezském kraji ve sledovaném období má spíše rostoucí tendenci. Jediný pokles ve sledovaném období byl zaznamenán v roce 2014, kdy byla evidována daňová povinnost ve výši 29 607 miliónů Kč, což je o 431 miliónů Kč méně oproti roku 2013, kdy byla evidována daňová povinnost ve výši 30 038 miliónů Kč. V ostatních letech pak docházelo pouze k meziročním nárůstům. V roce 2015 byla zjištěna daňová povinnost ve výši 34 468 miliónů Kč (tj. nárůst o 4 861 miliónů Kč) a v roce 2016 pak byla evidována daňová povinnost ve výši 36 224 miliónů Kč (tj. nárůst o 1 756 miliónů Kč).

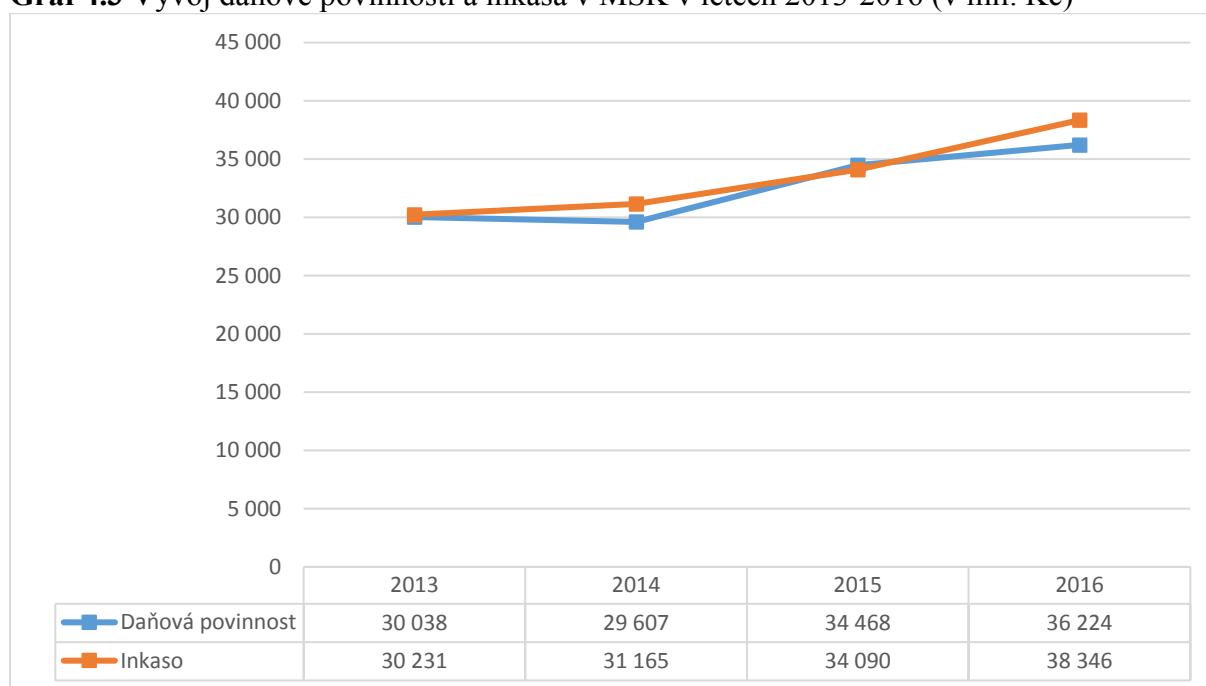
Již dříve v této podkapitole byl znázorněn vývoj daňové povinnosti a inkasa odděleně, následující Tab. 4.3 a Graf 4.3 pak porovnává vývoj daňové povinnosti a inkasa mezi sebou, a to ve sledovaném období mezi lety 2013 a 2016.

Tab. 4.3 Vývoj daňové povinnosti a inkasa v MSK v letech 2013-2016 (v mil. Kč)

Rok	Daňová povinnost	Inkaso	Rozdíl
2013	30 038	30 231	-193
2014	29 607	31 165	-1 558
2015	34 468	34 090	378
2016	36 224	38 346	-2 122

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.3 Vývoj daňové povinnosti a inkasa v MSK v letech 2013-2016 (v mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu můžeme vyčíst, že jak evidovaná daňová povinnost, tak i inkaso měly ve sledovaném období rostoucí tendenci. Křivky se od sebe ve sledovaném období příliš neodchylují a inkaso bylo téměř ve všech letech vyšší než evidovaná daňová povinnost, výjimkou byl rok 2015, kdy byla evidována daňová povinnost o 378 miliónů Kč vyšší než inkaso (tj. výtěžnost 98,9 %). Nejnižší rozdíl vzniklý v případě, kdy bylo evidováno finančními úřady v Moravskoslezském kraji inkaso převyšující daňovou povinnost, byl zjištěn v roce 2013, a to ve výši 193 miliónů Kč (tj. výtěžnost 100,6 %). V roce 2014 byl pak evidován převis inkasa nad daňovou povinností o 1 558 miliónů Kč (tj. výtěžnost 105,3 %) a v roce 2016 to pak byl už rozdíl ve výši 2 122 miliónů Kč (tj. výtěžnost 105,9 %). Tento rozdíl, kdy je evidováno inkaso ve vyšší částce než daňová povinnost, může být způsoben například tím, že součástí inkasa není

pouze částka uhrazené daňové povinnosti, ale také různé zaplacené poplatky, úroky a daňové nedoplatky.

4.2 Vývoj daňových nedoplatků

Jak již bylo dříve řečeno, daňový nedoplatek je nezaplacená částka daně, částka neuhrazené zajištěné daně, či případné příslušenství daně.

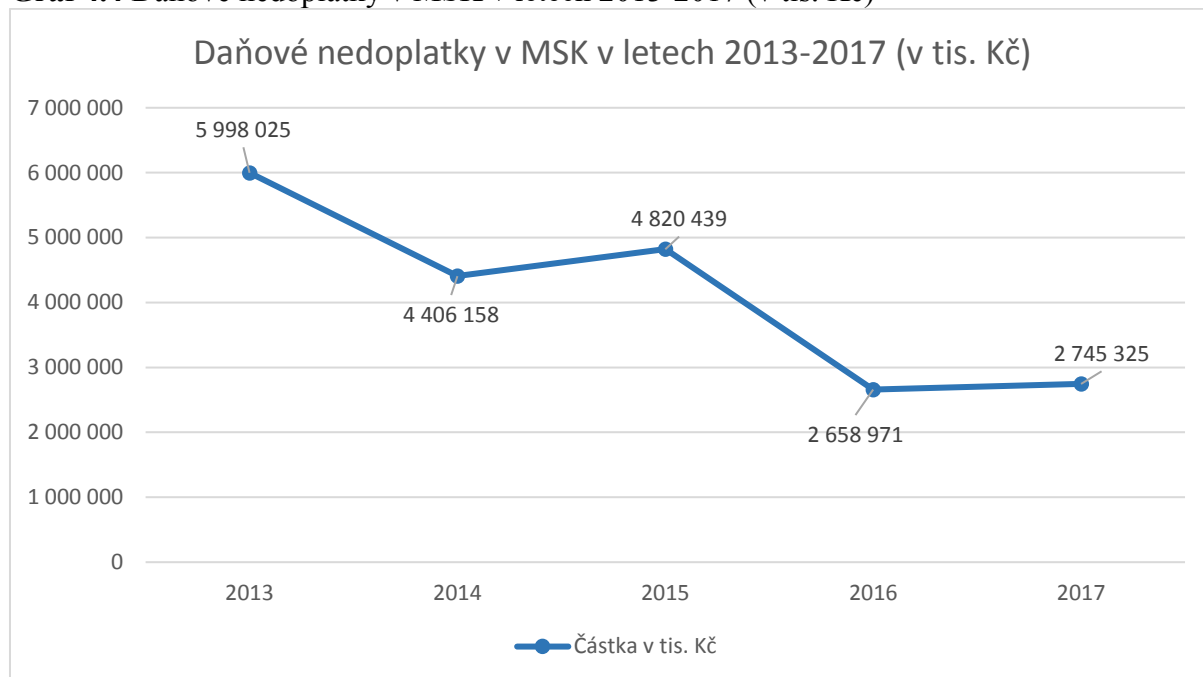
Následující Tab. 4.4 a Graf 4.4 znázorňují vývoj výše daňových nedoplatků sledovaných v Moravskoslezském kraji mezi lety 2013 až 2017. Informace z roku 2017 je však třeba brát s rezervou, jelikož v době vypracování této práce ještě nemohly být přesně určeny.

Tab. 4.4 Vývoj daňových nedoplatků v MSK
k 31. 12. v letech 2013-2017 (v tis. Kč)

Rok	Částka
2013	5 998 025
2014	4 406 158
2015	4 820 439
2016	2 658 971
2017	2 745 325

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše daňových nedoplatků evidovaná finančními úřady v Moravskoslezském kraji byla nejvyšší v roce 2013, a to 5 998 025 tisíc Kč, v roce 2014 výše nedoplatku klesla na 4 406 158 tisíc Kč, což je meziroční pokles o 1 591 867 tisíc Kč (tj. o 26,5 %), v roce 2015 oproti předchozímu roku výše nedoplatku mírně stoupla, a to na 4 820 439 tisíc Kč (meziroční nárůst o 414 281 tisíc Kč, tj. o 9,4 %), v následujícím roce 2016 pak výše daňových nedoplatků klesla oproti předchozímu roku téměř na polovinu, a to na 2 658 971 tisíc Kč (meziroční pokles o 2 161 468 tisíc Kč, tj. o 44,8 %), v roce 2017 je pak doposud známá výše daňových nedoplatků 2 745 325 tisíc Kč, což je mírný meziroční nárůst o 86 354 tisíc Kč (tj. o 3,2%). Z těchto údajů je patrná klesající tendence sledovaných daňových nedoplatků, která je způsobena mimo jiné dobrou ekonomickou situací v naší zemi a v našem kraji. Lidé si vydělají dostatek peněz na to, aby mohli svou daňovou povinnost řádně zaplatit, což má za následek méně častý vznik daňových nedoplatků.

Graf 4.4 Daňové nedoplatky v MSK v letech 2013-2017 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování

Další tabulky a graf, konkrétně Tab. 4.5 a Graf 4.1 znázorňuje vývoj výše daňových nedoplatků evidovaných k 31. 12. v Moravskoslezském kraji u vybraných daní v letech 2013-2017 a Tab. 4.6 pak znázorňuje meziroční vývoj rozdílu ve výši daňových nedoplatků u těchto daní.

Tab. 4.5 Vývoj daňových nedoplatků v MSK evidovaných k 31. 12. u vybraných daní v letech 2013-2017 (v tis. Kč)

Daně	2013	2014	2015	2016	2017
DPH	3 597 521	2 423 469	2 902 292	1 502 554	1 745 992
DPFO	987 957	830 242	792 002	426 404	343 517
DPPO	686 585	508 413	459 401	328 282	312 765
DSL	126 486	114 764	112 539	56 298	39 670

Zdroj: Vlastní zpracování

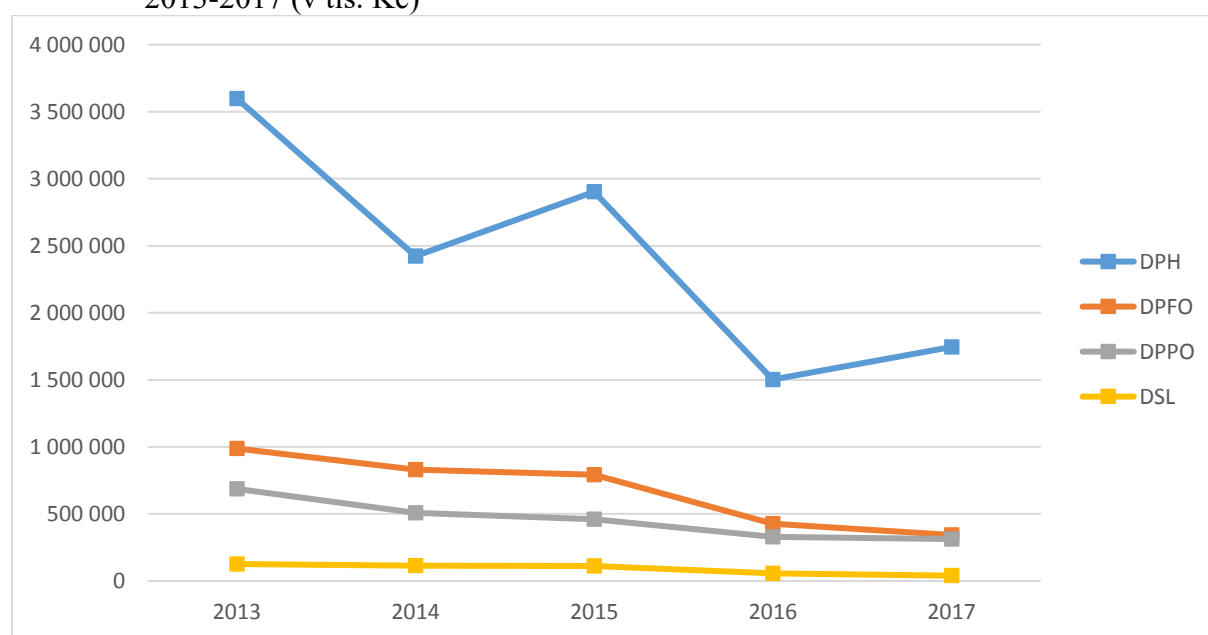
Tab. 4.6 Meziroční rozdíly ve výši daňových nedoplatku v MSK u vybraných daní (v tis. Kč)

Oblasti	Mezi lety 2013/2014	Mezi lety 2014/2015	Mezi lety 2015/2016	Mezi lety 2016/2017
DPH	-1 174 052	478 823	-1 399 738	243 438
DPFO	-157 715	-38 240	-365 598	-82 887
DPPO	-178 172	-49 012	-131 119	-15 517
DSL	-11 722	-2 225	-56 241	-16 628

Zdroj: Vlastní zpracování

Z údajů uvedených v první tabulce a z grafu je zřejmé, že nejvyšší množství daňových nedoplatků bylo evidováno u daně z přidané hodnoty, s relativně velkým odstupem následuje daň z příjmu fyzických osob, dále pak daň z příjmu právnických osob, a nakonec daň silniční. U všech vybraných daní můžeme pozorovat v roce 2017 pokles oproti roku 2013. Výše evidovaných daňových nedoplatků u daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a daně silniční pak v průběhu sledovaného období stále klesala. Na druhou stranu výše evidovaných daňových nedoplatků u daně z přidané hodnoty měla celkově za sledované období klesající tendenci s výkyvy v letech 2015 a 2017 kdy došlo k mírným nárůstům, a to v roce 2015 o 478 823 tisíc Kč a v roce 2017 o 243 438 tisíc Kč. Z porovnání Grafu 4.4 a Grafu 4.5 je patrné, že jsou si křivky celkového vývoje daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Moravskoslezském kraji a křivka výše daňových nedoplatků evidovaných za daň z přidané hodnoty relativně podobné. Křivka výše daňových nedoplatků evidovaných u daně z přidané hodnoty je sice strmější, ale tuto strmost vyrovnává výše daňových nedoplatků evidovaná u ostatních z daní. Z tohoto porovnání je pak zřejmý podstatný vliv nedoplatků evidovaných u daně z přidané hodnoty na celkovou výši evidovaných daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji. Nedoplatky vzniklé v souvislosti s daní z přidané hodnoty tvoří v průměru za sledované období přibližně 60 % celkově evidovaných daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji. Když se podíváme na jednotlivé roky, tak tento poměr činil v roce 2013 přibližně 59,98 %, v roce 2014 asi 55 %, v roce 2015 pak 60,21 %, v roce 2016 přibližně 56,51 % a v roce 2017 je zatím zjištěný poměr přibližně 63,60 %.

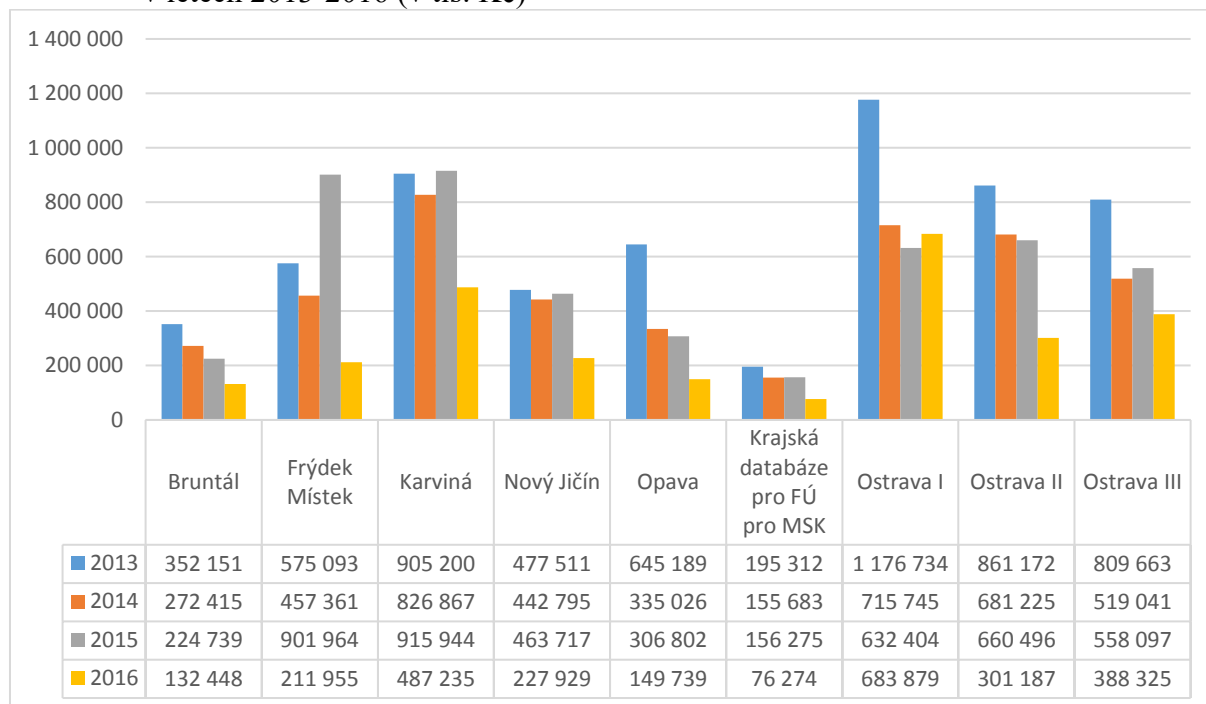
Graf 4.5 Vývoj daňových nedoplatků v MSK evidovaných k 31. 12. u vybraných daní v letech 2013-2017 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj výše daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Moravskoslezském kraji rozdělený podle jednotlivých oblastí je znázorněn v Graf 4.6 a meziroční rozdíly ve výši daňových nedoplatků v těchto oblastech jsou pak znázorněny v Tab. 4.7.

Graf 4.6 Vývoj daňových nedoplatků v MSK evidovaných k 31. 12. rozdělený podle oblastí v letech 2013-2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.7 Meziroční rozdíly ve výši daňových nedoplatku podle jednotlivých oblastí (v tis. Kč)

Oblasti	Mezi lety 2013/2014	Mezi lety 2014/2015	Mezi lety 2015/2016
Bruntál	-79 736	-47 676	-92 291
Frýdek Místek	-117 732	444 603	-690 009
Karviná	-78 333	89 077	-428 709
Nový Jičín	-34 716	20 922	-235 788
Opava	-310 163	-28 224	-157 063
Krajská databáze pro FÚ pro MSK	-39 629	592	-80 001
Ostrava I	-460 989	-83 341	51 475
Ostrava II	-179 947	-20 729	-359 309
Ostrava III	-290 622	39 056	-169 772

Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že nejvíce nedoplatků bylo evidováno v oblasti Ostrava I v roce 2013, a to konkrétně 1 176 734 tisíc Kč. Pokud vyloučíme údaje z krajské databáze pro FÚ pro MSK, které obsahují nedoplatky evidované u daňových subjektů, jež nemohly být přesně zařazeny do jedné z oblastí, tak nejméně daňových nedoplatků bylo evidováno v oblasti Bruntál v roce 2016, a to 132 448 tisíc Kč. Když se podíváme na vývoj výše daňových nedoplatků v jednotlivých oblastech, vidíme, že mají spíše klesající tendenci s několika odchylkami. Největší rozdíly ve výši evidovaných daňových nedoplatků mezi jednotlivými lety jsou evidovány v oblasti Frýdku-Místku, a to jak nejvyšší nárůst (o 444 603 tisíc Kč), který proběhl mezi lety 2014 a 2015, tak i největší pokles (o 609 009 tisíc Kč), který proběhl mezi lety 2015 a 2016. Nejpravidelnější pokles evidovaných částek daňových nedoplatků můžeme pozorovat v oblasti Bruntálu. V této oblasti proběhl pokles mezi lety 2013 a 2014 o 79 736 tisíc Kč, mezi lety 2014 a 2015 o 47 676 tisíc Kč a mezi lety 2015 a 2016 o 92 291 tisíc Kč. Dále můžeme zpozorovat, že kromě již zmiňované oblasti Frýdku-Místku, proběhl mírný nárůst výše daňových nedoplatků mezi lety 2014 a 2015 také v dalších třech oblastech, a to v oblastech Karviné (o 89 077 tisíc Kč), v oblasti Nového Jičína (o 20 922 tisíc Kč) a v oblasti Ostravy III (o 39 056 tisíc Kč), velmi nepatrný nárůst byl pak evidován také ve výši daňových nedoplatků zařazených do krajské databáze pro FÚ pro MSK (o 592 tisíc Kč). Ve všech oblastech pak byla zaznamenána nejnižší výše daňových nedoplatků v roce 2016, s výjimkou oblasti Ostravy I, kde byl evidován mírný meziroční nárůst, a to o 51 475 tisíc Kč.

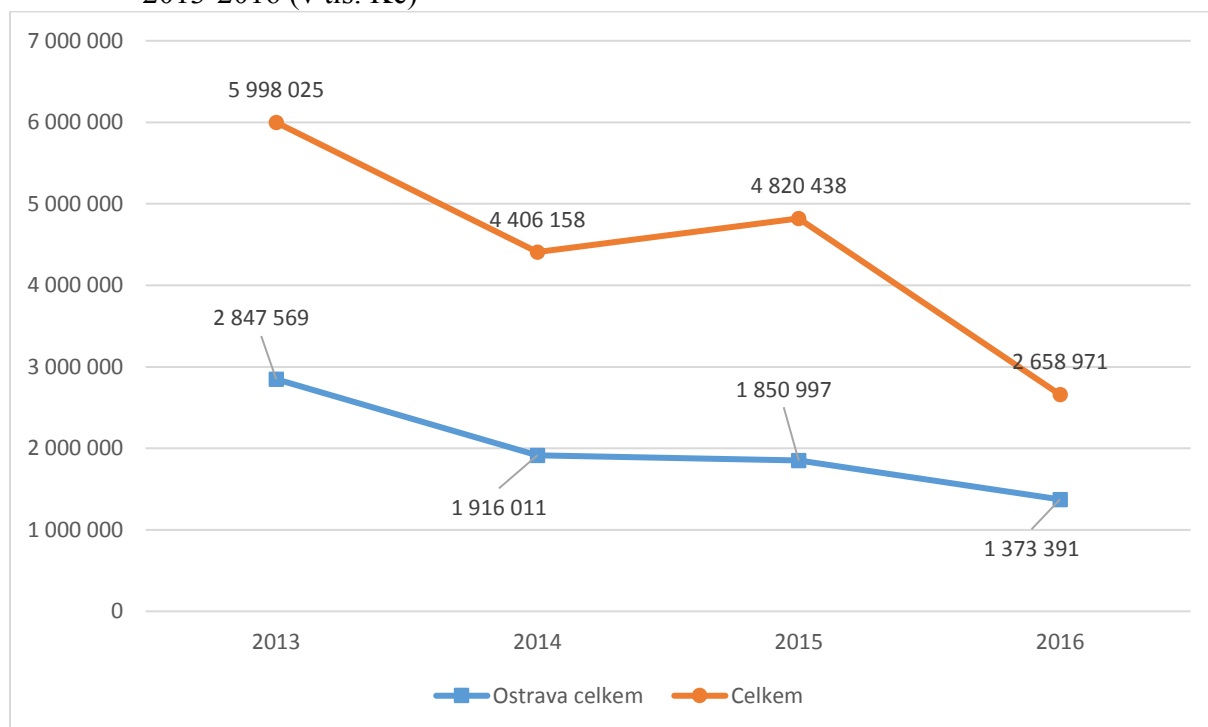
Již dříve byl vyhodnocen vliv DPH na výši daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji, následující Graf 4.7 a Tab. 4.8 pak znázorňuje vývoj výše daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Ostravě a vývoj výše daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v celém Moravskoslezském kraji k 31. 12. v letech 2013 až 2016.

Tab. 4.8 Procentní podíl daňových nedoplatků v Ostravě k daňovým nedoplatkům celého MSK evidovaných k 31. 12. v letech 2013-2016 (v tis. Kč)

	2013	2014	2015	2016
Ostrava celkem	2 847 569	1 916 011	1 850 997	1 373 391
MSK celkem	5 998 025	4 406 158	4 820 439	2 658 971
Procentní rozdíl	47,48 %	43,48 %	38,40 %	51,65 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.7 Srovnání vývoje výše daňových nedoplatků v MSK a v Ostravě k 31. 12. v letech 2013-2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z předcházející tabulky a grafu je patrný relativně podstatný vliv ostravských finančních úřadů (tj. Ostrava I až Ostrava III) na celkovou výši daňových nedoplatků evidovaných v Moravskoslezském kraji. Vývoj daňových nedoplatků v Ostravě ve sledovaném období má klesající tendenci. V roce 2013 byly v Ostravě evidovány daňové nedoplatky ve výši 2 847 569 tisíc Kč, následující rok (2014) došlo k docela výraznému poklesu výše daňových nedoplatků, a to na částku 1 916 011 tisíc Kč (tj. pokles o 931 558 tisíc Kč), oproti tomu v roce 2015 byl pokles spíše nepatrný, a to na 1 850 997 tisíc Kč (tj. pokles o 65 014 tisíc Kč) a v roce 2016 byl pak evidován pokles na 1 373 391 tisíc Kč (tj. pokles o 477 606 tisíc Kč). Z tabulky lze vyčíst, že podíl evidovaných daňových nedoplatků finančními úřady v Ostravě na celkové výši daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Moravskoslezském kraji se ve sledovaném období pohybuje okolo 45 %. Nejvyšší podíl byl evidován v roce 2016, a to 51,65 %, na druhou stranu nejnižší podíl byl evidován ve výši 38,40 % v roce 2015, v roce 2014 byl pak evidován podíl ve výši 43,48 % a v roce 2013 to byl podíl 47,48 %. Poměrně vysoký podíl ostravských finančních úřadů na výši evidovaných daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji je s největší pravděpodobností způsoben velikostí města a počtem subjektů spadajících do jeho oblasti, jelikož čím více daňových

subjektů je v dané oblasti zaregistrováno, tím je i větší pravděpodobnost, že dojde ke vzniku daňových nedoplatků.

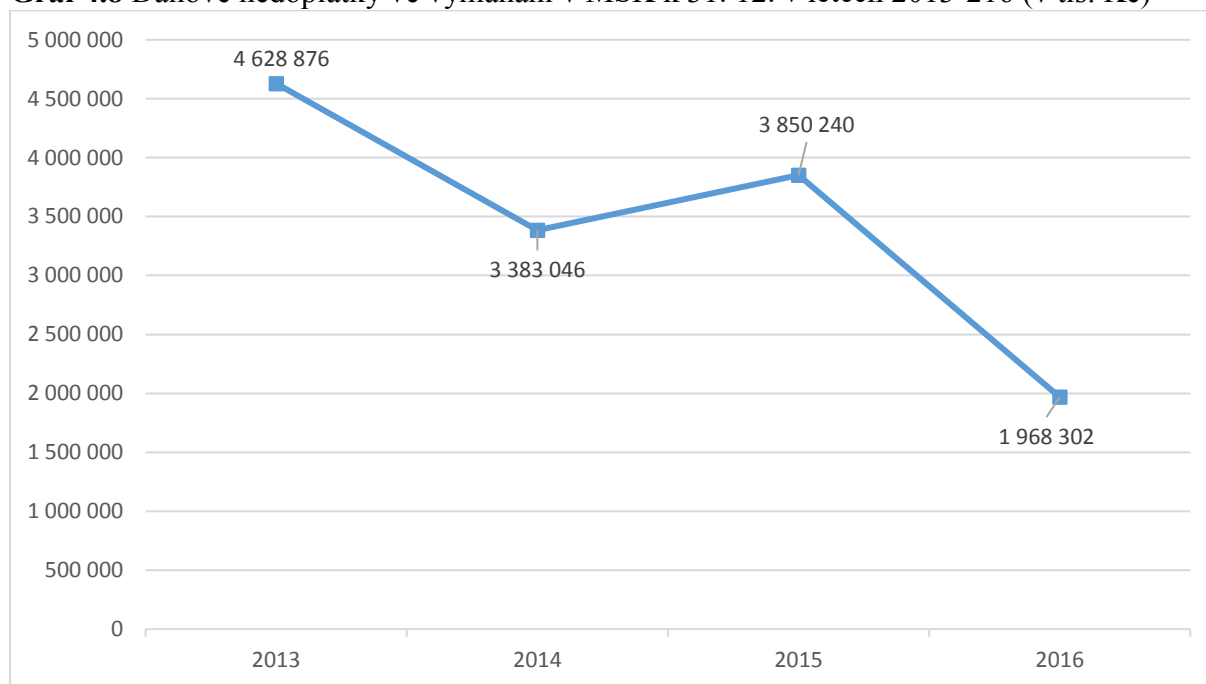
Následující Tab. 4.9 a Graf 4.1 znázorňují stav daňových nedoplatků daných k vymáhání finančními úřady v Moravskoslezském kraji k 31. 12. v letech 2013 až 2016.

Tab. 4.9 Daňové nedoplatky ve vymáhání v MSK k 31. 12. v letech 2013-2016 (v tis. Kč)

Rok	Částka v tis. Kč
2013	4 628 876
2014	3 383 046
2015	3 850 240
2016	1 968 302

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.8 Daňové nedoplatky ve vymáhání v MSK k 31. 12. v letech 2013-2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

V průběhu sledovaného období se výše daňových nedoplatků daných k vymáhání stále snižovala s výjimkou roku 2015, kdy došlo k mírnému nárůstu o 467 194 tisíc Kč na částku 3 850 240 tisíc Kč (tj. meziroční nárůst o 13,81 %). Nejvíce daňových nedoplatků bylo k vymáhání dáno v roce 2013, a to konkrétně 4 628 876 tisíc Kč. Následující rok (2014) pak došlo k poklesu o 1 245 830 tisíc Kč, a to na částku 3 383 046 tisíc Kč (tj. meziroční pokles

o 26,91 %). Nejmenší částka daná k vymáhání pak byla zaevidována k 31. 12. 2016, a to 1 968 302 tisíc Kč, což je pokles k předchozímu roku 2015 o 1 881 938 tisíc Kč (tj. meziroční pokles o 48,88 %). Pokud porovnáme graf daňových nedoplatků evidovaných v letech 2013 až 2016 a graf daňových nedoplatků daných k vymožení k 31. 12. v letech 2013 až 2016 jsou si křivky velmi podobné, a to především proto, že pokud by daňové nedoplatky nebyly evidovány, nemohly by ani být dány k vymáhání.

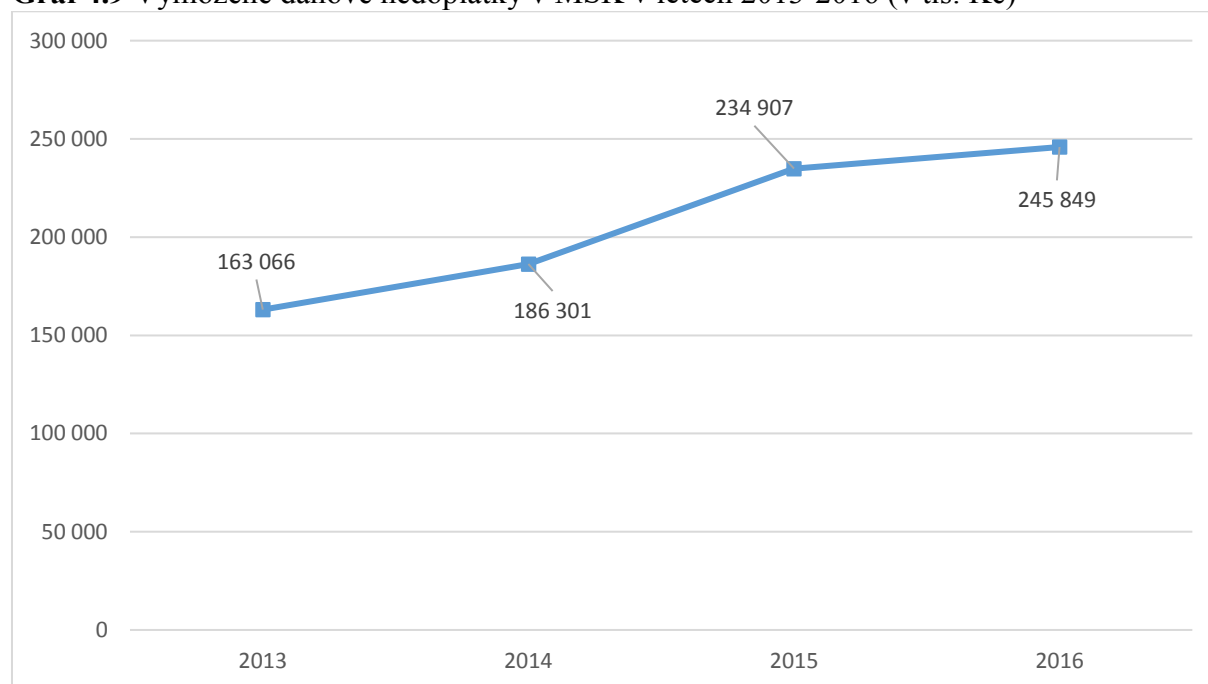
Vývoj daňových nedoplatků vymožených finančními úřady v Moravskoslezském kraji v průběhu roků 2013 až 2016 znázorňuje Tab. 4.10 a Graf 4.9.

Tab. 4.10 Vymožené daňové nedoplatky v MSK v letech 2013-2016 (v tis. Kč)

Rok	Částka v tis. Kč
2013	163 066
2014	186 301
2015	234 907
2016	245 849

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.9 Vymožené daňové nedoplatky v MSK v letech 2013-2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky a z grafu je patrná rostoucí tendence výše vymožených daňových nedoplatků finančními úřady v Moravskoslezském kraji. V roce 2013 bylo vymoženo finančními úřady celkem 163 066 tisíc Kč, v roce 2014 to bylo již 186 301 tisíc Kč, což je o 23 235 tisíc Kč více než v roce předchozím (tj. meziroční nárůst o 14,25 %), v roce 2015 byly daňové nedoplatky vymoženy již ve výši 234 907 tisíc Kč, což je rozdíl oproti roku 2014 ve výši 48 606 tisíc Kč (tj. meziroční nárůst o 26,09 %) a v roce 2016 pak bylo vymoženo 245 849 tisíc Kč, což je nejmenší meziroční nárůst vymožených daňových nedoplatků, a to pouze o 10 942 tisíc Kč (tj. pouze meziroční nárůst o 4,66 %).

Následující Tab. 4.11 a Graf 4.10 znázorňují podíl, vybraných daní na celkové výši vymožených daňových nedoplatků, zaznamenaný finančními úřady v Moravskoslezském kraji v průběhu roku 2016.

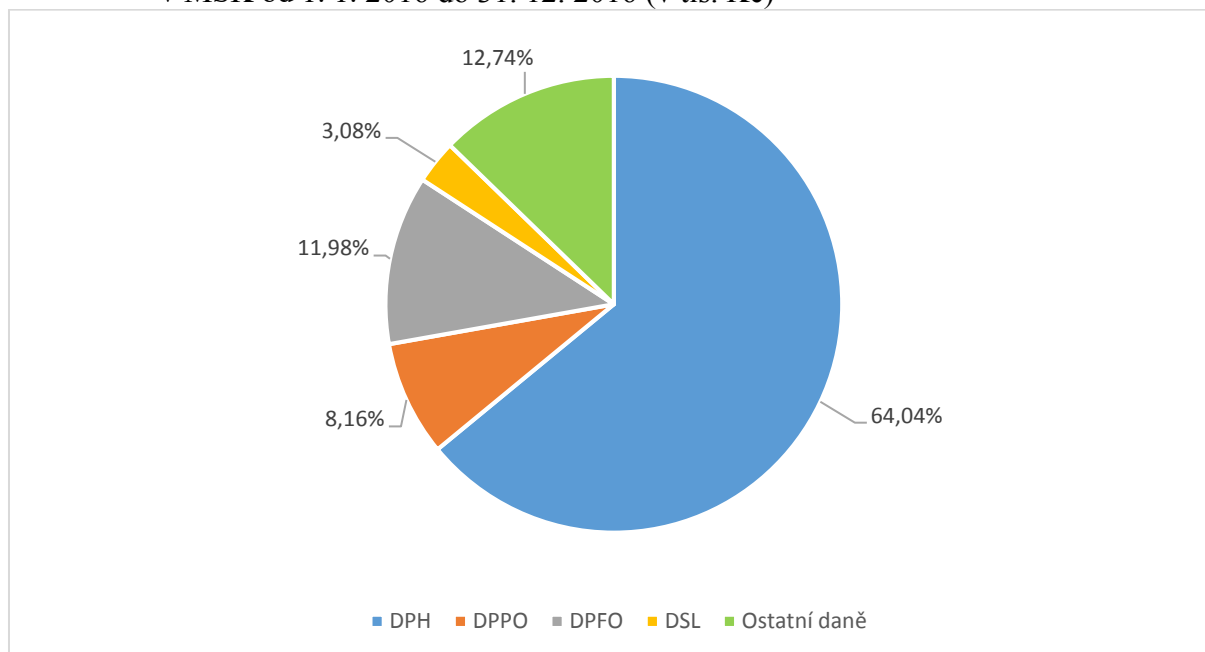
Tab. 4.11 Podíl jednotlivých daní na vymožené částce daňových nedoplatků evidovaných v MSK od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

Daň	Podíl na celkové výši
DPH	64,04%
DPPO	8,16%
DPFO	11,98%
DSL	3,08%
Ostatní daně	12,74%
Celkem	100,00%

Zdroj: Vlastní zpracování

Největší podíl na výši celkově vymožených daňových nedoplatků evidovaných v Moravskoslezském kraji v roce 2016 měly vymožené daňové nedoplatky v souvislosti s DPH, a to přibližně 64,04 % (tj. částka 157 436 tisíc Kč) z celkově vymožené částky, která v tomto roce činila 245 849 tisíc Kč. S velkým odstupem pak následuje daň z příjmu fyzických osob, která se na částce celkově vymožených daňových nedoplatků podílela z 11,98 % (tj. částkou 29 451 tisíc Kč). Daň z příjmu právnických osob se pak na celkové částce vymožených daňových nedoplatků podílela ve výši 8,16 % (tj. částkou 20 071 tisíc Kč), silniční daň pak ve výši 3,08 % (tj. částkou 7 566 tisíc Kč) a ostatní daně sečtené dohromady se pak na celkové částce vymožených daňových nedoplatků v Moravskoslezském kraji podílejí z 12,74 % (tj. částkou 31 325 tisíc Kč).

Graf 4.10 Podíl jednotlivých daní na vymožené částce daňových nedoplatků evidovaných v MSK od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.12 a Graf 4.11 znázorňují, v kolika případech byly využity jednotlivé metody daňové exekuce u vymožených daní v Moravskoslezském kraji v roce 2016.

Tab. 4.12 Využití metod daňové exekuce v MSK v roce 2016

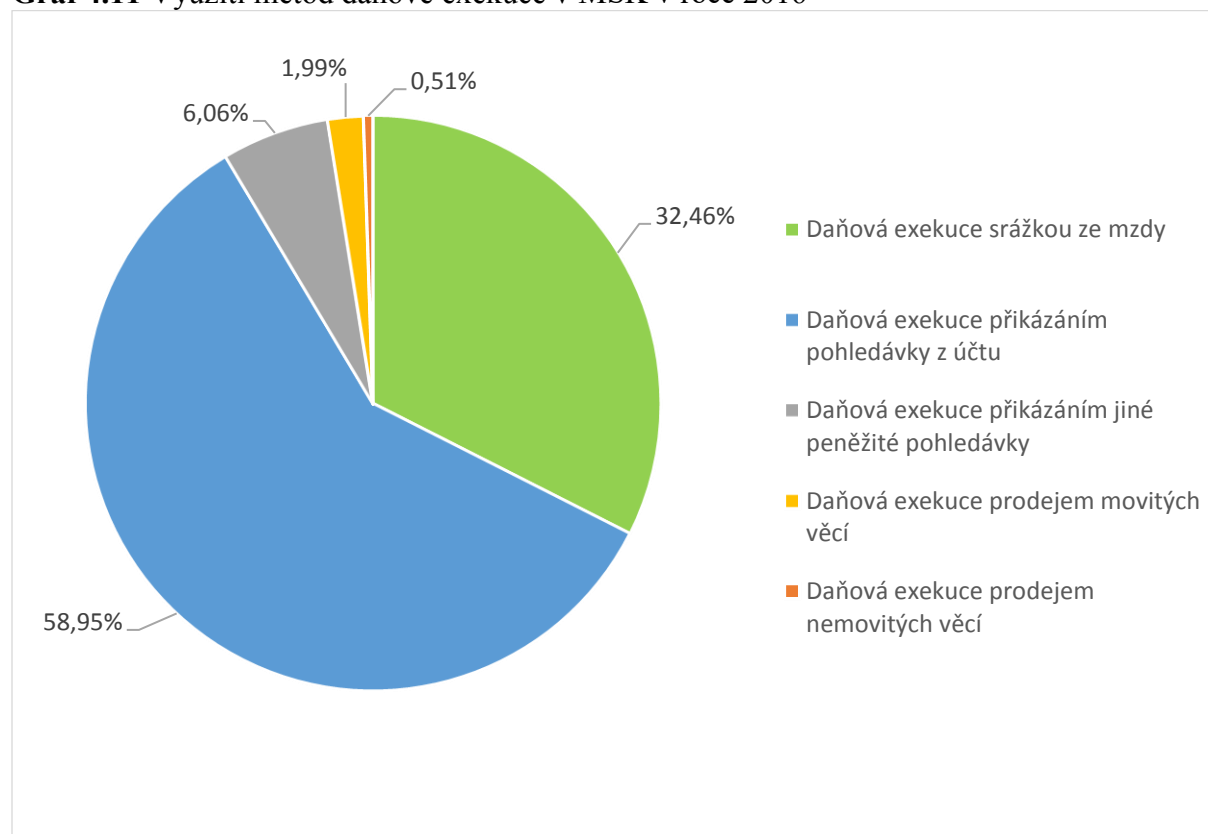
Způsob vymáhání	počet případů	procento využití metody
Daňová exekuce srážkou ze mzdy	1 725	32,46%
Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu	3 133	58,95%
Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky	322	6,06%
Daňová exekuce prodejem movitých věcí	106	1,99%
Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí	27	0,51%
Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv	2	0,04%
Celkem prostřednictvím daňových exekucí	5 315	100%

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2016 byly v Moravskoslezském kraji vymoženy prostřednictvím daňové exekuce daňové nedoplatky ve výši 214 766 tisíc Kč a bylo zaevidováno celkem 5 315 případů, kdy k vymožení těchto daňových nedoplatků byla použita jedna z metod daňové exekuce. Z celkového počtu vymožených případů daňovou exekucí byly využity nejčastěji metody daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu, a to celkem v 3 133 případů což činí 58,95 %

z celkových případů. Další z často využívaných metod byla daňová exekuce srážkou ze mzdy, která byla využita celkem v 1 725 případech, což činí 32,46 % z celkového počtu případů. Ostatní z metod daňové exekuce již nebyly využívány v takovém množství. Daňová exekuce přiznáním jiné peněžité pohledávky byla využita v 322 případech, což činilo z celkového počtu 6,06 %, daňovou exekuci prodejem movité věci správce daně použil v 106 případech (tj. 1,99 % z celkového počtu) a daňová exekuce prodejem nemovité věci byla pak využita ve 27 případech (tj. 0,51 % z celkového počtu). Nejméně využívaná metoda daňové exekuce u vymožených daňových nedoplatků je pak daňová exekuce postižením jiných majetkových práv. Tato metoda byla využita správcem daně pouze ve dvou případech, kdy byl daňový nedoplatek vymožen, což činí pouze 0,04 % z celkového počtu případů, to je velmi nepatrné množství.

Graf 4.11 Využití metod daňové exekuce v MSK v roce 2016



Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Faktory ovlivňující vymáhání daňových nedoplatků

Tato kapitola se zabývá faktory ovlivňujícími efektivitou vymáhání daňových nedoplatků. Těchto faktorů je celá řada, proto se následující odstavce zaměří pouze na ty nejvýznamnější.

Nejvýznamnějším faktorem je stav ekonomiky, pokud je ekonomika v dobré kondici je logicky menší množství evidovaných daňových nedoplatků a větší pravděpodobnost, že se

vymohou nedoplatky vzniklé v předchozích letech, jelikož subjekty mají dostatek prostředků na zaplacení svých závazků. Na druhou stranu, pokud se ekonomika nachází v recesi, počet daňových nedoplatků roste, a to i u osob, u nichž tyto nedoplatky nebyly dříve evidovány. Příčinou nemusí být jen nízké výdělky, ale i vzniklá druhotná platební neschopnost. Pokud se fyzické nebo právnické osoby dostanou do druhotné platební neschopnosti, často nemají peněžní prostředky na včasné zaplacení své daňové povinnosti a vznikají jim daňové nedoplatky. V recesi se ztěžuje i vymáhání daňových nedoplatků, a to i přesto, že správci daní v docela krátké době od chvíle, kdy byly splněny veškeré podmínky pro vymáhání, předají vzniklé daňové nedoplatky k vymáhání. Je to způsobeno tím, že subjekty, u kterých má toto vymáhání proběhnout, jsou předlužené a mají závazky nejen ke správě daní, ale také k jiným podnikatelským subjektům, institucím či k občanům, nebo již nemají majetek, který by mohl být exekucí postižen.

Další z faktorů ovlivňujících vymáhání daňových nedoplatků je to, že někteří z dlužníků ukončí svou ekonomickou činnost v zadlužených společnostech, aniž by byly uhrazeny veškeré závazky vůči státu. A přesto, že tyto závazky nejsou uhrazeny, umožňuje současná právní úprava dlužníkům zakládat nové firmy s totožným předmětem podnikání.

Vymáhání daňových nedoplatků také ovlivňují problémy spojené s doručováním písemností v daňovém řízení do vlastních rukou, jelikož dlužníci si jsou vědomi, že dluží (často nejen státu, ale i jiným věřitelům) a tyto písemnosti si tím pádem často úmyslně nevyzvedávají a tím prodlužují celé řízení a snižují tak i efektivitu vymáhání.

Podobný problém s vyzvedáváním písemností je i v případě nárůstu počtu dlužníků majících nahlášené trvalé bydliště na obecním úřadě. Jelikož se tito dlužníci na úřadě nezdržují a často si zde poštu ani nevyzvedávají, je dostižení takových dlužníků velmi obtížné.

Problémem je také, že v případě, kdy chce správce daně využít exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky, má problematický přístup k informacím o těchto pohledávkách, a tím pádem mohou být předloženy fiktivní doklady o zaplacení či třeba může dojít k antidatování dohody o vzájemném započtení pohledávky před jejím příkázáním.

Vymáhání daňových nedoplatků může ztěžovat také častá změna zaměstnání v případě, kdy chce správce daně k vymáhání využít srážku ze mzdy. Častá změna zaměstnání ztěžuje správci daně vyhledávání současného zaměstnavatele daného dlužníka a správce daně pak musí zahajovat vymáhání daného nedoplatku několikrát.

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo vyhodnotit vznik daňových nedoplatků, postupy jejich vymáhání a zajištění, a zanalyzovat stav daňových nedoplatků evidovaných finančními úřady v Moravskoslezském kraji od roku 2013. Důraz byl kladen zejména na daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických i právnických osob a daň silniční.

Výše daňových nedoplatků měla v Moravskoslezském kraji ve sledovaném období klesající tendenci, a to i z důvodu dobré ekonomické situace v České republice. Rok 2013 byl zatím posledním rokem, kdy došlo k meziročnímu poklesu HDP. Od tohoto roku došlo v Moravskoslezském kraji k významnému růstu daňové povinnosti (přibližně 6,2 mld. Kč) a také k poklesu daňových nedoplatků (přibližně 3,2 mld. Kč). Růst daňové povinnosti je spjat s dobrým stavem ekonomiky, kdy daňové subjekty dosahují vyšších příjmů, které podléhají zdanění. Lze rovněž předpokládat, že daňové subjekty dosahují dostatečné cash-flow, které umožňuje včasné odvedení daní.

Stav ekonomiky nemá vliv pouze na daně přímé, ale také na daně majetkové. Výše nedoplatků na dani silniční mezi lety 2013 až 2017 se snížila téměř o 70 %. U této daně došlo k největšímu procentnímu poklesu z vybraných daní. Výše majetkových daní není vázána na příjem. Povinnost přiznat a zaplatit tyto daně vzniká i v období špatné finanční situace daňového subjektu. Pokud nedojde ke změně majetkových poměrů (či jiným okolnostem ovlivňujícím výši těchto daní), je výše těchto daní v jednotlivých letech podobná. V období ekonomické prosperity je však snadnější získat peněžní prostředky na úhradu těchto daní.

Stav ekonomiky není jediným faktorem, který ovlivňuje výběr daní. Výběr daní významně ovlivňuje právní prostředí země. Do daňových předpisů jsou implementovány nástroje, které mají zjednodušit výběr daní pro správce daně a zamezit daňovým únikům. Tato opatření jsou častá zejména v oblasti daně z přidané hodnoty. Jako příklad takového institutu lze uvést kontrolní hlášení, které je součástí zákona o dani z přidané hodnoty od roku 2016. Právě v tomto roce došlo k výraznému poklesu nedoplatků na této dani.

Právě na dani z přidané hodnoty vznikají nejvyšší daňové nedoplatky v absolutní výši i v procentním podílu. Vývoj výše nedoplatků na této dani však není jednoznačný, dochází zde k pravidelnému meziročnímu růstu a poklesu nedoplatků na této dani. U zbývajících daní byl zaznamenán meziroční pokles výše daňových nedoplatků.

Z pohledu správce daně je podstatná úspěšnost vymožených částek. Výše vymožených částek se každoročně zvyšuje. Největší podíl na vymožených částkách má daň z přidané hodnoty.

Nejvíce používanou metodou daňové exekuce při vymáhání daňových nedoplatků finančními úřady v Moravskoslezském kraji za sledované období je v případě úspěšného vymáhání daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu. Touto metodou bylo v Moravskoslezském kraji v roce 2016 vymoženo více než polovina z celkového množství případů úspěšných daňových exekucí. Další využívanou metodou byla v tomto roce daňová exekuce srážkou ze mzdy, ta byla využita v jedné třetině úspěšných případů daňové exekuce. Při vymáhání daňových nedoplatků srážkami ze mzdy je správce daně omezen institutem nezabavitelné částky, která má zajistit dlužníkovi peněžní prostředky pro zajištění základních potřeb. V závislosti na výši daňového dluhu, výši nezabavitelné částky a výši mzdy (platu) dlužníka, může probíhat tato forma exekuce v delším časovém úseku.

Úspěšné vymáhání daňových nedoplatků ovlivňuje celá řada faktorů. Některé z těchto faktorů jsou neovlivnitelné správcem daně, jako příklad lze uvést stav ekonomiky. Vymáhání daní je úzce spjato s právním prostředím a se zákonnými možnostmi, které může správce daně využít při výkonu své činnosti. Vyšší pravomoci správce daně by teoreticky měly vést k lepšímu výběru daní. Na druhé straně velké množství povinností pro daňový subjekt či obava o možné zneužití pravomoci správce daně mohou odradit daňový subjekt od výkonu činnosti. Vliv může mít i motivace dlužníka své dluhy splácet.

Vymáhání daně, může být ztěžováno také samotným daňovým dlužníkem. Dlužník má celou řadu možností, kterými se lze vyhnout placení daňových dluhů. Pro vyhnutí se této povinnosti může např. podnikat bez živnostenského oprávnění a nemít žádné oficiální příjmy či zakládat nové společnosti. Ekonomická situace daňového dlužníka současně může být natolik špatná, že není možné vymoci daňové nedoplatky.

Bakalářská práce je určena např. pro začínající podnikatele nebo pro zájemce o daňové nedoplatky a jejich vymáhání se zaměřením na Moravskoslezský kraj. Mimo jiné může být využita, jako zdroj informací o základních pravidlech správy daní.

Seznam použité literatury

Knihy

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C. H. Beck, 2017. 122 s. ISBN 978-80-7400-682-1

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 7. 2017 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2017. 375 s. ISBN 978-80-7554-088-1.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Daňový řád 2017-2018 - Meritum*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 216 s. ISBN 978-80-7552-716-5.

KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer 2015. 432 s. ISBN 978-80-7478-890-1

SVOBODA, Karel, Petr SMOLÍK, Jiří LEVÝ a Renáta ŠÍNOVÁ. *Občanský soudní řád: komentář*. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-673-9.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Diplomové práce

HALOUZKOVÁ, Soňa. *Platební morálka daňových subjektů a daňová exekuce*. Ostrava, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.

MAIOVÁ, Denisa. *Vymáhání daňových nedoplatků v České republice včetně jejich zajištění a daňové exekuce*. Ostrava, 2016. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.

VALÁŠKOVÁ, Lucie. *Vymáhání daňových nedoplatků v České republice včetně jejich zajištění a daňové exekuce*. Ostrava, 2015. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.

Elektronické dokumenty a ostatní

FINANČNÍ SPRÁVA. *Vymáhání ze dne 1 června 2016* [online]. FS [18. 3. 2018].

Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Obecné informace* [online]. FS [24. 3. 2018]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace#povinnost>

Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
DIČ	daňové identifikační číslo
DPFO	Daň z příjmu fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
DŘ	daňový řád
DSL	Daň silniční
FO	fyzické osoby
MSK	Moravskoslezský kraj
OZ	Občanský zákoník

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektrické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2018



Lucie Hrubá

Seznam příloh

Příloha č. 1 Vybrané údaje inkasa, daňové povinnosti a daňových nedoplatků
v Moravskoslezském kraji